

UNIVERSIDAD DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

**Los conflictos de "renta" y "deducciones" en la ley del
impuesto sobre la renta en Puerto Rico**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Aurelio Roque Delgado

DIRECTOR:

Enrique Fuentes Quintana

Madrid, 2015

Rd. 63.950

TE

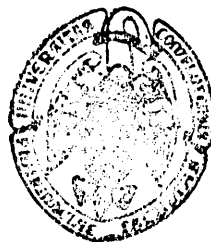
546

UNIVERSIDAD DE MADRID

Facultad de Derecho

**LOS CONCEPTOS DE "RENTA" Y "REDUCCIONES" EN LA LEY
DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN PUERTO RICO.**

Trabajo que, para optar al Diploma de Doctor, presenta DON AURELIO ROGUE INGLADO en la Facultad de Derecho de la Universidad de Madrid, dirigido por el Profesor DON ENRIQUE FUERNES QUINTANA.



BIBLIOTECA
DE DERECHO

Madrid, España, curso 1961-62.

RECONOCIMIENTO

Al Doctor Don Enrique Fuentes Quintana, Catedrático de la Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales de la Universidad de Madrid, quien, a pesar de sus muchos compromisos, accedió muy gustosamente a dirigir y a supervisar este trabajo. Sus consejos y sugerencias en cuanto al contenido del mismo y sobre los libros a consultar, - nos fueron de gran utilidad.

Al Doctor Don César Albilana García-Quintana, Profesor adjunto de la misma Facultad, quien se tomó la molestia de leer este trabajo, sugerir emendaciones y recomendar la lectura de algunos libros sobre la materia en cuestión. Sus préstamos de libros nos ahorraron pérdida de tiempo.

Para ambos nuestra gratitud eterna.

Madrid, España, a 30 de abril de 1962.

El autor.

INDICE

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
INTRODUCCION	1
Parte I	
ORIGEN DEL IMPUESTO PERSONAL SOBRE LA RENTA Y CONCEPTOS BASICOS DE CONTABILIDAD	
I Evolución Histórica de la Contribución sobre la Renta	1
El Impuesto sobre la Renta en Inglaterra	1
El Impuesto sobre la Renta en Estados Unidos	6
1. Época de la Guerra Civil	6
2. Período de 1872 a 1913	10
3. Enmienda Constitucional	14
Desarrollo de la Contribución en Puerto Rico	17
II Principios Básicos de Contabilidad Aplicados al Impuesto sobre la Renta	23
El Concepto de Renta	23
Libros de Contabilidad	28
Período de Contabilidad	30
Sistemas de Contabilidad	32
1. Método de Acumulación	32
2. Método de Recibido y Pagado	33
3. Contratos a Largo Plazo	36
4. Método de Cosechas	39
Métodos Usados por el Secretario de Hacienda	39
Desembolsos de Capital o de Gastos	42
Inventarios	44
1. En General	44
2. Métodos para Inventariar	46
3. ¿Qué debe inventariarse?	48
4. Métodos para valorar el inventario	49
a) Costo	49
(1) Identificación específica	49
(2) Primero en entrar, primero en salir	50
(3) Último en entrar, primero en salir	51
(4) Costo promedio ponderado	52
b) Costo o mercado cual sea menor	52
c) Método del detallista	53

Capítulo**Página**

d) Métodos de valoración para ciertos contribuyentes	54
(1) Agricultores y ganaderos	54
(a) Método de precio en la finca	56
(b) Método unitario de ganado	56
(2) Fabricantes y mineros	57
(3) Traficantes en valores	59

Parte II
EL CONCEPTO DE RENTA

XIII	Rentas derivadas de la Prestación de Servicios	60
	Introducción	60
	Servicios Personales Prestados durante un período de 36 meses o más	61
	Obra artística o invento	67
	Paga atrasada	69
IV	Ganancias o Pérdidas en Ventas o Permutas	74
	Introducción	74
	Base de la Propiedad Permutada o Vendida	75
	1. Propiedad Adquirida por Compra	75
	2. Propiedad Adquirida en Relación con Ventas Simuladas	76
	3. Propiedad Adquirida Mediante Donación	77
	4. Propiedad Adquirida por Manda, Legado o Herencia	78
	5. Propiedad Adquirida en Fideicomisos	79
	6. Propiedad Adquirida Mediante Permuta	79
	7. Propiedad Adquirida en Reorganizaciones Corporativas	80
	8. Propiedad Adquirida mediante otras Transacciones	80
	Reconocimiento de la Ganancia o Pérdida en Permutas	82
	1. Permutas en especies exclusivamente	82
	2. Permutas no exclusivamente en especie	88
	Reconocimiento de Ganancia o Pérdida en Ventas de Propiedad	92
V	Renta Derivada de Transacciones en Ventas a Plazos o con Pago Diferido	93
	En General	93
	Propiedad Mueble Vendida a Plazos	94
	1. Traficantes en bienes muebles	94
	2. Ventas casuales de bienes muebles	95
	Represiones	97

<u>Capítulo</u>	<u>Página</u>
Propiedad Inmueble Vendida a Plazos	101
Propiedad Inmueble Vendida con Plazos Diferi- dos	108
Reposiciones de Propiedad Inmueble Vendida a Plazos	110
Disposición de Obligaciones a Plazos	111
VI	
Ganancias o Pérdidas en Conversiones Involun- tarias y en la Venta u otra Disposición - de la Propiedad que el Contribuyente uti- liza como Vivienda	114
Conversiones Involuntarias	114
1. En General	114
2. Base de la Propiedad Convertida	115
3. Reconocimiento de Ganancia o Pérdida y Fijación de la Base de la Nueva Pro- piedad	116
4. Fondo de Reposición	123
Venta u otra Disposición de la Propiedad que el Contribuyente Utiliza como Vivienda	125
1. Introducción	127
2. Reconocimiento de Ganancia o Pérdida	127
3. Base de la Nueva Propiedad	131
VII	
Transacciones con Activos de Capital	132
¿Qué es un Activo de Capital?	132
Clasificación de Activos de Capital	133
Determinación del Período de Posesión	134
Deducción de la Renta Bruta	137
Corporaciones y Sociedades	140
Límite de Deducción de la Pérdida	141
Arrastre de la Pérdida	142
Consideraciones Generales	143
VIII	
Otras Fuentes de Renta	145
Intereses	145
Arrendamientos	149
Subsidio	151
Dividendos de Corporaciones	154
Beneficios de Sociedades	158
Actividades Ilícitas	164
Recibes Implícitos	165
Rentas de Fuentes Dentro y Fuera de Puerto Rico	166
1. De fuentes Dentro de Puerto Rico	166
2. Rentas Derivadas de Fuentes Fuera de Puerto Rico	174
3. Rentas de Fuentes Parcialmente Dentro y Parcialmente Fuera de la Isla	174
Renta Correspondiente a Individuos Menores - de Edad	181
Renta de Finados	183

Capítulo**Página**

IX	Partidas que Pueden o No Constituir Renta y Partidas que No lo Son	185
	Partidas que Pueden o No Constituir Renta	185
	1. Pólizas de Seguro	185
	2. Pensiones y Annualidades	186
	3. Pensiones Alimenticias	194
	4. Dividendo en Acciones	197
	5. Becas	203
	6. Beneficios recibidos por razón del empleo a cargo	205
	Partidas que No son Renta Sujeta al Impuesto	208
	1. Mejoras a la propiedad arrendada	208
	2. Otras partidas excluidas	210

Parte III
EL CONCEPTO DE DEDUCCIONES

X	Gastos del Negocio, Industria y Actividades Lucrativas	213
	En General	213
	Gastos Ordinarios y Necesarios	217
	1. Introducción	217
	2. Costo de los materiales o mercaderías	220
	3. Compensación por servicios prestados	222
	4. Reparaciones	234
	5. Alquiler o renta	235
	6. Aportaciones a plan de pensiones o anualidades	236
	7. Gastos de viaje	244
	8. Gastos de los profesionales	249
	9. Otros gastos	250
XI	Amortización de Primas en Bonos, Gastos por Contribuciones e Intereses	252
	Amortización de Primas en Bonos	252
	Contribuciones	257
	1. En General	257
	2. Clases de contribuciones	257
	a) Contribuciones sobre la propiedad	257
	b) Arbitrios y derechos de Aduanas	259
	c) Espectáculos públicos	260
	d) Derechos por licencias	261
	e) Otras	262
	3. Contribuciones que no se admiten como deducción	263
	4. Contribuciones pagadas bajo la Ley Federal del Seguro Social	264
	Intereses	265
	1. Introducción	265
	2. Requisitos de la deducibilidad	265

CapítuloPágina

XII	Concesión por Depreciación, Agotamiento, Amortización o Desuso	270
	Introducción	270
	Depreciación Común o Corriente	271
	1. En general	271
	2. Factores a Considerarse para Fijar la Depreciación	272
	a) Base	272
	b) Valor Residual	273
	c) Vida útil	273
	3. Métodos para Determinar el Cargo por Depreciación	274
	a) Método Director	274
	b) La Suma de los Dígitos de los Años	275
	4. Agotamiento y Amortización de Propiedad Intangible y de Recursos Naturales	276
	a) Patentes	276
	b) Derechos de Propiedad Literaria	277
	c) Recursos Naturales	277
	d) Mejoras a Propiedad Arrendada	280
	e) Otra Propiedad Sujeta a Amortización	280
	5. Concesión por Desuso	281
	6. Cuentas de Gastos y de Valoración	283
	7. Error en Fijar la Vida Útil del Activo	284
	8. Récorde de Propiedad Sujeta a Depreciación, Amortización y Agotamiento	285
	Depreciación Flexible	286
	1. Razón para Concederla	286
	2. Activos a los que se Aplica	288
	3. Traspase de Propiedad Depreciada Flexiblemente	291
	4. Determinación y Tratamiento de la Ganancia o Pérdida	292
	5. Otras Consideraciones	294
XIII	Pérdidas y Débitos Incoobrables	296
	Pérdidas	296
	1. Consideraciones Generales	296
	2. Pérdidas en Negocio o Actividades de Luce	297
	a) Introducción	297
	b) Pérdida Neta en Operaciones	299
	Otras Pérdidas	308
	1. Pérdidas de Activos de Capital	308
	2. Pérdidas en Apuestas	311
	3. Pérdidas por Robo, Huracán, Incendio u Otro Accidente	311
	4. Demolición de Edificios o Eliminación de Propiedad	316
	5. Pérdidas en Ventas Simuladas	318
	6. Pérdida en Venta de la Residencia del Contribuyente	318

Capítulo**Página**

	Pérdidas No Deducibles por Razón de las Personas Envueltas en la Transacción	319
	Débitos Inseparables	320
	1. Introducción	320
	2. Valores y Deudas del Negocio	323
	3. Métodos para Determinar el Monto Deducible	328
	a) Método Directo	328
	b) Método de la Reserva	329
	4. Deudas o Valores que no son del Negocio	331
	5. Recobros	333
XIV	Gastos educativos, Donativos y Gastos Médicos	334
	Gastos Educativos	334
	Donativos	338
	1. Donativos o Aportaciones Hechas por Personas Naturales	338
	2. Donativos Hechos por Corporaciones y Sociedades	342
	Gastos Médicos	344
	1. ¿Qué se Entiende por Gastos Médicos?	344
	2. Pagos Hechos a Personas e Instituciones en Puerto Rico	344
	3. Pagos Hechos a Personas e Instituciones Fuera de Puerto Rico	345
	4. ¿Quién Tiene Derecho a la Deducción?	346
XV	Otras Deducciones y Partidas no Deducibles	348
	Otras Deducciones	348
	1. Pagos por Pensiones Alimenticias	348
	2. Aportaciones a Determinados Sistemas de Retiro	349
	3. Deducción Especial para Veteranos	351
	4. Deducción Fija Opcional para Individuos	352
	Partidas No Deducibles	355
	1. Gastos Personales	355
	2. Desembolsos de Capital	356
	3. Gastos Atribuibles a Renta Exenta	357
	4. Pérdidas en Ventas o Permutas de Propiedad	357
	5. Gastos e Intereses No Pagados	358
	6. Gastos en Contravención a la Política Pública o a la Moral	359
	7. Otras Partidas No Deducibles	364
	Parte IV	
	EL LIQUIDO IMPONIBLE	
XVI	Determinación del líquido imponible	365
	Introducción	365

Capítulo**Página**

Sujeto Pasivo	366
1. Personas Físicas	367
2. Personas Jurídicas	369
Tipos Tributarios	370
Enfoque Analítico del Impuesto sobre la Renta	372
1. Impuesto sobre los Terrenos	372
2. Impuesto sobre los Edificios	380
3. Impuesto Industrial	387
4. Impuesto sobre Intereses, Dividendos y Participaciones en Sociedades	394
5. Impuesto sobre la Renta del Trabajo	401
6. Impuesto sobre la Superrenta	405
Enfoque Sintético del Impuesto sobre la Renta	409
 CONCLUSIONES	 419
 BIBLIOGRAFIA	 426

INTRODUCCION

La Universidad de Puerto Rico nos concedió una licencia académica para proseguir estudios avanzados en la Universidad de Madrid, conducentes al Diploma de Doctor en Derecho. Para la concesión de esta licencia hubo dos condiciones principales, a saber: que no se usara la tesis de la licenciatura para presentarla como tesis doctoral, y que ésta versara sobre un tema de interés general para la comunidad puertorriqueña.

Ante esta situación, decidimos hacer un estudio de la legislación positiva del impuesto sobre la renta en Puerto Rico, que se conoce como la Ley de Contribución sobre Ingresos, y más comúnmente como el income tax. Los conocimientos legales, unidos a las nociones de contabilidad, nos serían de gran ayuda para hacer este estudio de la Ley, de su Reglamento y de las decisiones que nuestro Tribunal Supremo ha emitido sobre esta materia durante los últimos treinta y cinco años.

La decisión por este trabajo obedece a la tremenda importancia que tiene esta legislación para la mayoría de los puertorriqueños. Tanto la Ley como el Regla-

mente son excesivamente técnicas y se complican aún más por el sinnúmero de antecitas que contienen, cuyo efecto final es desorientar al lector, pues dan la sensación de no entender lo que se lee. Aun a aquellas personas - más versadas en materia contributiva les surgen, muy a menudo, serias dudas sobre lo que quiso decir el legislador por esta o aquella disposición.

Reunidos en un solo sitio, las tres fuentes - principales del impuesto sobre la renta en Puerto Rico, permitirá al abogado postulante hacer una mejor defensa de su caso; será de gran utilidad al contador público - autorizado (perito mercantil) en la preparación de las declaraciones de sus clientes y permitirá, además, a muchos contribuyentes arriesgarse, por sí solos, a preparar su propia declaración sobre este impuesto. Además, hay carencia, en la isla, de un texto adecuado sobre esta materia que cubra estas tres fuentes de información que pueda usarse en las escuelas de Comercio, en la explicación de esta materia. Para ello, será necesario hacer algunas modificaciones a este trabajo y adicionarle dos o tres capítulos.

La originalidad es muy poca, limitándose a algunos comentarios respecto a ciertas disposiciones de la Ley, del Reglamento y a alguna que otra decisión del Tribunal Supremo de Puerto Rico. Su valor consiste en la sistematización alcanzada y en la forma sencilla y -

clara con que se ha pretendido presentar los áridos preceptos legales. La facilidad de entendimiento creemos se ha mejorado por los ejemplos sencillos y claros que damos para las dudas del lector sobre la materia en cuestión, - aunque difícilmente se haya logrado totalmente este fin.

El trabajo se ha dividido en cuatro partes. La primera trata sobre el origen y desarrollo del impuesto personal sobre la renta y sobre los conceptos básicos de la contabilidad y de la Ley de Contribución sobre la Renta de Puerto Rico, imprescindibles para poder entender - la discusión que sigue.

En el capítulo III se empieza a discutir qué - entiende el legislador puertorriqueño, el Reglamento y - nuestro Tribunal Supremo por el concepto de "renta", denominado por ellos "ingreso". Siete capítulos han sido - necesarios para explicar qué partidas se consideran renta y cuáles no constituyen renta para los fines del impuesto. Es ésta su parte segunda.

La contribución se fija sobre el producto neto de las actividades económicas llevadas a cabo por el contribuyente durante el año natural o año económico, cual de los dos haya decidido usar para computar su responsabilidad contributiva. Pero no todas las erogaciones que hace el sujeto pasivo han de restarse de su renta bruta para determinar el líquido imponible. Qué constituye y qué no se considera deducción o deducción admisible - se analiza en la parte III, que cubre los Capítulos del

X al IV, ambos inclusive.

La parte IV, que se compone de un solo capítulo, se ha dedicado a la fijación del líquido imponible. Es en sí una comparación de los enfoques real y personal del impuesto sobre la renta. El contraste se ha logrado a través de ejemplos para uno y otro método. Se ha partido del supuesto de distintos contribuyentes que poseen, cada uno por separado, explotaciones agrícolas, edificios dados en arrendamiento, establecimientos comerciales, que recibe intereses por préstamos que ha hecho, - que percibe un sueldo o salario mensual por el desempeño de un empleo o cargo y que, además, ha obtenido una plusvalía en la venta de un bien inmueble. Para cada una de estas situaciones se fija, por separado, el impuesto real sobre la renta. Luego se reunieron todas estas fuentes de renta en un individuo contribuyente, de cuyo total se restaron los desembolsos autorizados por ley, hechos por él, para computer su impuesto personal sobre la renta. Este capítulo es, pues, una especie de resumen de los conceptos de "renta" y "deducciones" analizados en capítulos anteriores.

Creemos que este trabajo no es sobre un tema de exclusiva investigación científica, como lo exige el Artículo 4º del Real Decreto-Ley del 18 de febrero de 1927 (B.O. de Instrucción Pública número 351), pero sí sobre un tema comprensivo de una materia --según precep

tía la mencionada disposición legal-- de vital importancia para toda una comunidad. Entendemos, pues, que cumple con los requisitos que para la tesis o Memoria exige este Real Decreto-Ley.

El término "ingreso" de que nos hablan la Ley y su Reglamento ha sido sustituido, a sugerencia del Director de este trabajo, por la palabra "renta", excepto en aquellos casos en que citamos directamente alguna decisión de nuestro Tribunal Supremo o alguna otra autoridad. Dondequiera que aparezca la palabra "ingreso" debe entenderse "renta".

Mencionamos a continuación, para beneficio del lector, las abreviaturas y su equivalencia que aparezcan en este trabajo:

DFR	Decisiones del Tribunal Supremo de Puerto Rico
US	Decisiones del Tribunal Supremo de los Estados Unidos de Norteamérica.
BTA	"Bureau of Tax Appeal"
F2d	"Federal Second"
BT	"Bureau of Tax"
TC	"Tax Court"
USCA	United States Code Annotated

PARTI I

ORIGEN DEL IMPUESTO PERSONAL SOBRE LA RENTA

Y CONCEPTOS BASICOS DE CONTABILIDAD

CAPITULO I

EVOLUCION HISTORICA DE LA CONTRIBUCION SOBRE LA RENTA

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN INGLATERRA

La contribución sobre la renta, como cualquier otro impuesto que fija el Estado, es la cuota que le corresponde pagar a una persona por vivir en una sociedad organizada. De la misma manera que una persona viene obligada a contribuir con parte de sus bienes económicos para sufragar los gastos de cualquier organización social, cultural o religiosa a la que pertenece, debe también contribuir económicamente para hacerle frente a los gastos en que incurre el gobierno que le brinda protección a su persona, a su familia y a su propiedad.

Todo impuesto que fija el Estado causa disgusto a quien debe hacerle efectivo. Pero ninguna contribución causa tanto disgusto, malestar y resentimiento como el impuesto sobre la renta. Obedece esta reacción a que es el más directo de todos los impuestos. El que lo paga recibe la sensación de que no está desprendiendo de algo a cambio de nada.

El impuesto sobre la renta, que hoy día se conoce en Gran Bretaña y Estados Unidos de Norteamérica con el nombre de income tax, tuvo su origen en Inglaterra en el año de 1799. -

Fue creado por el entonces Ministro de Hacienda William Pitt, ya que los impuestos recibidos por el gobierno, de otras fuentes, no eran suficientes para cubrir las grandes necesidades financieras ocasionadas por la guerra contra la Revolución Francesa y contra Napoleón. El nuevo impuesto comprendía todas las fortunas, excepción hecha de aquellas que por su inferioridad era necesario proteger contra nuevos impuestos.

Para cobrar este impuesto, el estado dependía de la declaración hecha por los contribuyentes y la mayoría de éstos trató de dar respuestas evasivas. Por lo tanto, los resultados fueron extremadamente decepcionantes. Se había estimado una recaudación de diez millones de libras esterlinas, pero sólo se recibieron poco más de cinco millones.

Los resultados del sistema por un lado y las protestas de los contribuyentes por otro, fueron las causas principales para su abolición en el año de 1802, inmediatamente después de la paz de Amiens (1). Reiniciada la guerra contra Napoleón, se reestableció el impuesto en el año de 1803 a petición del Ministro Addington, pero bajo formas distintas. En vez de establecerse sobre la totalidad de la renta estimada sobre la base de las declaraciones hechas por los contribuyentes, de acuerdo a lo

(1) Rinaudi, Luigi, Principios de Hacienda Pública, traducido por Algara, Angel y Paredes, Miguel; Aguilar, S.A. de Ediciones, Madrid, España, Quinta edición, 1958, pág. 136.

propuesto por William Pitt, se crearon categorías de renta (1).

El nuevo método para fijar el impuesto comprendía estas cinco categorías o cédulas: la cédula "A" que incluía las rentas industriales, comerciales, sueldos de los empleados y de los propietarios de terrenos y casas; la cédula "B" que cubría las rentas de los arrendatarios y cultivadores directos de los terrenos; la cédula "C" que se encargaba de los beneficios de títulos públicos, es decir, intereses, dividendos e anualidades de los fondos del Estado Británico, de sus colonias y de países extranjeros; la cédula "D" que comprendía los perceptores de la renta profesional, del comercio, industria y trabajo y de cualquier otra renta no incluida en las demás categorías y la cédula "E" que recogía las rentas percibidas por funcionarios o empleados públicos.

Aunque cada cédula se consideraba separada de las demás y parecía funcionar como un sistema real de impuestos, el importe de cada categoría se sumaba a las demás para determinar la renta del contribuyente. Había unidad en la tarifa y en las épocas de recaudación, mientras que en el sistema real de impuestos a cada acto o contrato sujeto al impuesto se le fija un tipo diferente y generalmente se percibe en épocas distin-

(1) Fuentes Quintana, Enrique y Albiñana-García Quintana, César, Sistema Fiscal Español y Comparado, Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales, Universidad de Madrid, Tomo I, 1961, pág. 126.

tas y por procedimientos independientes. Además, la concepción inglesa del impuesto sobre la renta descansa en una verdad y no en una presunción o conjunto de presunciones.

Las rentas inferiores a sesenta libras esterlinas - estaban exentas del impuesto; las de 150 libras esterlinas en adelante eran gravadas con el cinco por ciento y por cada libra que faltaba para llegar a la cifra de ciento cincuenta, - se deducía un chelín de la tarifa proporcional a la renta (1). Durante los años de 1805 y 1806 se modificaron estas bases del impuesto, para que las rentas procedentes de bienes inmuebles o de capitales mobiliarios se sometieran a un descuento de - diez por ciento, quedando exceptuadas las rentas profesionales inferiores a cincuenta libras esterlinas. Como consecuencia de este aumento en las tarifas, el impuesto produjo cerca de trece millones de libras esterlinas en el año de 1806 y así fue aumentando hasta producir 15,298,932 libras en el ejercicio económico de 1815.

El impuesto se abolió nuevamente en el año de 1816. Tal era la hostilidad contra esta contribución, que el Parlamento acordó destruir casi todos los documentos que pudieran servir para perpetuar su memoria.

A pesar de las precauciones tomadas por el Parlamento inglés para olvidar esta forma de imposición y del males-

(1) Blanco y Martínez, Emilio B., El Impuesto sobre la Renta (Estudio de los Sistemas Prácticos en la Actualidad e Propuestos para Establecerlos), Real Academia de Ciencias Morales y Políticas, Madrid, España, 1909, - página 46.

tar que el mismo había causado, resurgió en el año de 1842 a petición de Robert Peel, entonces Ministro de Hacienda. Además de crear una nueva fuente de ingresos para el fisco, tenía como propósito eliminar los derechos de aduana sobre los cereales y otros productos para inaugurar la política de libre cambio que tanto bien ha hecho a la economía inglesa.

Al éxito alcanzado en las recaudaciones, así como a su propulsor, se debe el establecimiento definitivo de esta forma de impuesto. Robert Peel había previsto una recaudación de 3,771,000 libras esterlinas, pero diez años después —en el 1853— ingresaron al tesoro inglés por este concepto — 5,652,770 libras.

A pesar de los años que habían transcurrido desde que la contribución sobre la renta estaba funcionando en Inglaterra, en el año de 1872, se celebró una reunión en Londres para protestar del impuesto. En ella se adoptó una resolución en la que se decía que el income tax era inquisitorial por su naturaleza, incómodo en su aplicación y desmoralizador para el carácter nacional; que era un azote para Inglaterra y que no formaba parte del sistema financiero de ninguno de los grandes Estados. La protesta fue ignorada.

El tiempo que lleva funcionando esta forma de imposición y el éxito que ha tenido se han convertido en sus mejores defensores. Hoy día representa la espina dorsal del sistema impositivo inglés y ha sido adoptado, aunque con algunas modificaciones, por otros países.

EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA EN ESTADOS UNIDOS:

1. Época de la Guerra Civil: La Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica fija el poder que tiene el Congreso para imponer contribuciones. Indica este documento, en su Artículo I, Sección 8 que "el Congreso tendrá facultad: para imponer y recaudar contribuciones, derechos, impuestos y consumos, para pagar las deudas y proveer a la defensa común y al bienestar general de los Estados Unidos: pero todos los derechos, impuestos y consumos serán uniformes en todos los Estados Unidos". En el párrafo tercero de la sección dos del mismo artículo, indica que "tanto el número de representantes como la cuantía de las contribuciones directas se prorratearán entre los diversos Estados que integran esta Unión, en relación al número respectivo de sus habitantes..."

El Congreso tenía, de acuerdo a estos preceptos constitucionales, poderes amplísimos para imponer y recaudar contribuciones, incluso contribución sobre la renta. Las únicas limitaciones impuestas al Congreso fueron que las contribuciones directas fueran en proporción al censo de cada estado y que las indirectas se asignaran uniformemente a través de todos los Estados de la Unión. Pero no indicaron los Padres de la Constitución qué eran contribuciones directas y qué se entendía por contribuciones indirectas.

Como sucedió en Inglaterra y en otros países europeos, Estados Unidos recurrió al impuesto sobre la renta, como medida de emergencia, para hacerle frente a los gastos de la

guerra civil que comenzó en el año de 1861.

La primera ley de contribución sobre la renta la aprobó el Congreso el 29 de julio de 1861. Esta imponía una contribución de tres por ciento sobre toda renta en exceso de ochocientos dólares, un cinco por ciento de la renta derivada de propiedad perteneciente a ciudadanos americanos que residían en el exterior y uno y medio por ciento sobre la renta de los valores emitidos por los Estados Unidos. El impuesto se fijaba por la renta recibida durante todo el año natural de 1861 y debía pagarse en o antes del 30 de junio de 1862. Ninguna contribución llegó a cobrarse por esta ley. Se encomendó al Secretario del Tesoro para que instrumentara la ley y cobrara la contribución. Pero éste, que no creía en tal clase de impuesto, no hizo esfuerzo alguno para ponerla en vigor y se valía de cualquier excusa que encontraba para evitar hacer uso de esta clase de impuestos (1).

El 1º de julio de 1862 se aprobó otra ley de impuesto sobre la renta la que contenía el principio de retención de la contribución en el origen. La contribución debía pagarla todo individuo que tuviera rentas en exceso de seiscientos dólares al año. Si alguien rehusaba informar sus rentas y pagar la contribución, el Secretario del Tesoro tenía poderes para tasarlas a su discreción. Si el selector de rentas internas creía que la renta informada por el contribuyente estaba subestimada,

(1) Ratner, Sidney, American Taxation, W. W. Norton & Co., Inc.; New York, 1942, página 67.

podía aumentarla a su discreción, pero el contribuyente podía rebajarla a la cantidad original mediante una mera declaración jurada. Cualquier persona que jurara que su renta era menor de seiscientos dólares se libraba de la contribución.

A pesar de los ataques de parte de ciertos sectores, especialmente de los fabricantes y de la presión que éstos ejercieron para que se suspendiera el cobro del impuesto, el Departamento del Tesoro no cedió, sino que defendió fuertemente su deber de pensar en vigor la ley.

Una nueva ley de contribución sobre la renta fue aprobada por el Congreso de Estados Unidos, el 30 de junio de 1864 la que imponía una contribución de tipos progresivos hasta diez por ciento por rentas que excedieran de diez mil dólares (1). Cuatro días después de la aprobación de esta ley, el Congreso aprobó una resolución conjunta fijando una contribución especial de cinco por ciento sobre la renta del año natural de 1863, en exceso de seiscientos dólares. Su propósito era allegar más fondos para pagarle una bonificación de dos dólares a cada ciudadano que lograra convencer a otro ciudadano a ingresar en el Ejército y para pagarle el sueldo del primer mes a cada soldado que se alistara en el Ejército regular por un período de tres años o por lo menos durante el tiempo que durara la Guerra Civil.

La constitucionalidad de la Ley de 1864 se cuestionó en el caso de *Springer v United States*, 102 US 386. Se alg

(1) Ratner, Sidney, op. cit., página 85.

gó que el impuesto sobre la renta era una contribución directa y que por lo tanto debía imponerse en proporción al censo poblacional. Como la ley no proveía para ello, estaba en contra de la Constitución. Indicó el Tribunal Supremo que las únicas contribuciones directas eran la capitación y la impuesta sobre bienes raíces. Sentó la constitucionalidad de la ley preannunciando que la contribución sobre la renta caía dentro de la clasificación de los impuestos y arbitrios (duties and excises) los que sólo exigían el requisito constitucional de la uniformidad.

El 3 de marzo de 1865 se aprobó un nuevo estatuto de esta naturaleza y dos años más tarde, el 2 de marzo de 1867, se aprobó otro que estuvo en vigor hasta el año de 1870. Esta ley aumentó la exención a mil dólares, pero amplió el concepto de renta tributable para incluir la ganancia obtenida en la propiedad inmueble que se vendía dentro de los dos años de haberse adquirido. La contribución impuesta era de cinco por ciento. La multa por no rendir la correspondiente declaración se aumentó de un veinticinco por ciento a un cincuenta por ciento del montante de la contribución a pagar.

Al acercarse la fecha de expiración de esta ley, empezaron los ataques en la prensa y por todos los medios posibles para que no se prorrogara. En la ciudad de Nueva York y en Filadelfia surgieron asociaciones para combatir la contribución sobre la renta. A pesar de todos los ataques se aprobó una nueva ley el 14 de julio de 1870 para cubrir este año, y el año de 1871 únicamente. Para hacerla menos objetable se au-

mentó la exención de mil a dos mil dólares y el tipo contributivo se bajó de cinco por ciento al dos y medio por ciento. También se hicieron varias reformas en la administración de la contribución.

2. Período del 1872 al 1913: Después de la expiración de esta ley, la contribución se convirtió en una verdadera - controversia política. Durante el período comprendido entre los años de 1873 y 1879 se introdujeron en el Congreso enteros proyectos de ley sobre esta materia, pero ninguno logró - aprobarse debido a la presión de los que combatían el impuesto tanto dentro como fuera del Congreso.

La idea de aprobar una nueva ley sobre esta materia continuó viva, pero no fue hasta el 28 de agosto de 1894 que logró realizarse. La ley estaría en vigor hasta el 1º de enero de 1900. Imponía una contribución de dos por ciento sobre los beneficios, ganancias y rentas en exceso de cuatro mil dólares, derivados de cualquier propiedad, rentas, intereses, dividendos o salarios o rentas de cualquier profesión, oficio o empleo.

El ataque a esta nueva legislación empezó cuatro meses después de su aprobación, cuando se trató de evitar que el colector de rentas internas le cobrara la contribución a un ciudadano del Distrito de Columbia. No se argumentó aquí que la contribución era directa. El argumento giró sobre la cláusula constitucional de la uniformidad, pero no tuvo éxito.

Mientras en el Distrito de Columbia se discutía el caso antes aludido, otros dos casos, Hyde v Continental Trust Company y Pollock v Farmers' Loan and Trust Company, se iniciaron al mismo tiempo en la Corte Federal para el Distrito de Nueva York, atacando la misma ley. Aunque una ley del año de 1867 prohibía que se concediera un auto inhibitorio para impedir el cobro de las contribuciones, los enemigos de la contribución sobre la renta acudieron a un subterfugio. Un contribuyente de cada corporación inició una acción para impedir que la corporación pagara voluntariamente la contribución. El tribunal desestimó ambos recursos. Los peticionarios apelaron al Tribunal Supremo Nacional y éste accedió a revisar la decisión, junto al caso del Distrito de Columbia.

Aunque había tres casos envueltos, el que predominó fue el de Pollock v Farmers' Loan and Trust Company, 157 US 429, y así se conoce y se cita en la jurisprudencia norteamericana. La controversia en este pleito giraba alrededor de la constitucionalidad de la ley y se subdividía en cuatro puntos, a saber: 1) la contribución caía bajo la clasificación de las directas, porque provenía de rentas de propiedad inmueble y era inconstitucional porque no se cumplía con la regla de la proporcionalidad; 2) si se trataba de una contribución indirecta, tal como se había decidido previamente, también estaba en contra de la constitución porque no se había cumplido con el requisito de uniformidad; 3) que si al declararse inconstitucional una parte de la ley se invalidaba todo el estatuto

y 4) que el impuesto sobre la renta de propiedad mueble era una contribución directa.

En la decisión de este caso se eliminó el criterio que prevalecía de que las contribuciones directas eran la capitación y la de bienes raíces. Se dice que una contribución directa es la que se impone sobre la propiedad inmueble o sobre la renta de éstas y cuyo pago no puede evitarse. Las contribuciones indirectas son aquellas que pueden transferirse a otra persona distinta de la que es responsable directa de su pago al fisco. La contribución sobre la renta era una directa por cuanto surgía de las rentas de propiedad inmueble. Era inconstitucional la ley porque el impuesto no se prorrateaba entre todos los estados en proporción a sus respectivas poblaciones.

El Tribunal distinguió el caso de Springer de éste, indicando que en aquél la renta provenía de los honorarios del demandante como abogado y de intereses de bonos de los Estados Unidos y que se había vendido la propiedad inmueble para cobrar la contribución que el demandante voluntariamente había rehusado pagar.

El Tribunal emitió su decisión sobre el primer punto de la controversia y guardó silencio respecto a los demás. Hubo reconsideración de esta decisión. No sólo se reafirmó la opinión anterior, sino que se hizo extensiva a la renta derivada de bienes muebles, para lo que se hacía indispensable cumplir con el requisito de la uniformidad. Sin embargo, fue unánime la decisión de que la contribución sobre la renta deriva-

da de profesiones, oficios y empleos era válida, ya que siempre se había considerado como un arbitrio (excise).

La decisión fue cerrada; cinco a cuatro. Los cinco jueces en contra de la contribución sostuvieron que como se habían invalidado las secciones más importantes de la ley, la misma debía declararse inconstitucional en su totalidad. Así se hizo.

Difícil es concluir que la contribución sobre la renta ha de ser proporcional a la población de cada estado. Depende ésta de la renta que percibe anualmente cada individuo. Estados de la Unión había en aquella época, y aún existen, que son mucho más ricos en población que otros, pero que son mucho más pobres en recursos naturales y su nivel económico es mucho más bajo que estados con menos población, pero con una economía mejor desarrollada. Esto trae como consecuencia que la renta per cápita en estos estados más desarrollados y menos poblados, sea mayor que el de otros estados. Basándose el impuesto en la habilidad y oportunidad de la persona para adquirir mayores rentas, los habitantes de aquellos estados menos desarrollados tendrían menos renta para fijar su responsabilidad contributiva. Por lo tanto, el requisito constitucional de la proporcionalidad no podía aplicarse a esta clase de contribución.

Aprovechando la decisión del caso de Pollock, la que indicaba que los arbitrios (excises) eran indirectos, el Congreso, en el año de 1909, aprobó una ley imponiéndole una

contribución a las corporaciones por el privilegio de llevar a cabo actividades comerciales como entidades corporativas. Aunque las contribuciones eran sobre la renta de las corporaciones, se sostuvo su constitucionalidad en el caso de *Flint v Tracy Company*, 220 US 107, bajo la teoría de que no se imponía una contribución (tax), sino un arbitrio (excise), el que no exigía el requisito de la proporcionalidad por no ser de tipo directo.

3. Enmienda constitucional: Las actividades del gobierno federal aumentaban a medida que transcurría el tiempo y sus responsabilidades frente a los estados eran cada vez mayores. Se hacía necesario conseguir nuevas fuentes de rentas para sufragar los gastos que aumentaban día tras día. Nada mejor que volver a fijar una contribución sobre la renta de los ciudadanos. El Congreso se sentía remiso a aprobar nueva legislación al efecto, por temor a que el Tribunal Supremo sostuviera su criterio y la declarara inconstitucional. Por otro lado, se temía que si el Tribunal Supremo revocaba su decisión en el caso de *Pellock*, el pueblo norteamericano perdiera su fe y su confianza en el sistema judicial, sobre todo en el mismo Tribunal Supremo.

La única alternativa era enmendar la Constitución. El 16 de junio de 1909, el Presidente Taft recomendó a ambas Cámaras Legislativas la adopción, por dos terceras partes de los miembros de ambas, de una resolución conjunta, proponien-

do a los estados una enmienda constitucional que autorizara al Gobierno Federal a imponer una contribución sobre la renta.

El 12 de julio de 1909, el Congreso aprobó la Enmienda Décimosexta de la Constitución, la que fue ratificada por los estados el 25 de febrero de 1913. La enmienda, según aprobada y ratificada, lee: "El Congreso queda facultado para imponer y recaudar contribuciones sobre la renta, sea cual fuere su origen, sin necesidad de distribución proporcional entre los varios Estados, y sin regirse por censo o enumeración alguna".

Eliminados, con esta enmienda, todos los escollos que se habían presentado respecto a la imposición de la contribución sobre la renta, el Congreso, el 3 de octubre de 1913, aprobó una nueva Ley de Aranceles (Tariff Act), la que proveía para la imposición y cobro de esta contribución. La ley tenía carácter retroactivo al 1º de marzo de 1913, fecha en que entró en vigor la Enmienda Décimosexta. Esta última fecha es de suma importancia en la administración de la ley de contribución sobre la renta, pues se usa como punto de partida para determinar la renta que surge de distintas transacciones. Entre éstas se puede mencionar el valor de la propiedad que un contribuyente poseía a esa fecha, que había de usarse como base para la fijación de la ganancia o de la pérdida obtenida en futuras transacciones con dicha propiedad.

Es bueno advertir que la nueva enmienda no confirió ningún nuevo poder al Congreso para imponer contribuciones.

Su único propósito era el de excluir la fuente de donde provenían las rentas como único criterio para decidir si tal impuesto es una contribución directa. De esta manera se eliminaba la exigencia del requisito de la proporcionalidad.

La primera controversia que surge en la esfera nacional con relación a la Ley de Rentas de 1913, en lo que a la contribución sobre la renta respecta, fue el caso de *Brushaber v Union Pacific Railroad Company*, 240 US 1. Se alegaba que la contribución era directa y que no se había usado la población para prorratarla, que había discrimin por cuanto la contribución era progresiva y porque dejaba fuera del alcance del impuesto a ciertas rentas. También se cuestionaba el hecho de que el poder conferido por la Enmienda era prospectivo, que la ley no podía ser retroactiva, ya que atenta contra el debido proceso de ley.

Sostiene el Tribunal que el Congreso siempre ha tenido poderes para imponer contribución sobre la renta. El único propósito de la Enmienda era relevar a ésta del requisito del prorrato. Aunque este impuesto debe cumplir con el requisito de la uniformidad, a pesar de la Enmienda XVI, sólo se exige uniformidad geográfica. Nada hay en la Constitución que prohíba al Congreso el clasificar a las personas en grupos para propósitos contributivos. Sólo se exige que esta clasificación sea razonable y que cada clase o grupo reciba el mismo trato. En ausencia de una prohibición constitucional expresa sobre leyes retroactivas, las leyes de contribución sobre la renta pueden surtir efecto retroactivo.

Como esa retroactividad no iba más allá de la fecha en que se aprobó la Enmienda constitucional y se limitaba a las rentas de ese año, el efecto retroactivo era permisible.

Claro está que esa retroactividad no debe ser demasiado remota. Debe cubrir un año reciente, al extremo - que puede suponerse que la renta de ese año tiene alguna relación con la habilidad del contribuyente para pagar el impuesto.

Con esta Enmienda a la Constitución, con la Ley de Aranceles de 1913 y con la decisión en el caso de Brushaber, se le dió estabilidad al impuesto sobre la renta en Estados Unidos de Norteamérica. Hoy por hoy es su principal fuente de rentas.

DESARROLLO DE LA CONTRIBUCION EN PUERTO RICO:

Antes del cambio de soberanía que afectó a la Isla en el año de 1898, no se tiene conocimiento de ley alguna que propiamente impusiera una contribución sobre la renta como se conoce hoy día. En el año de 1773 se fijó - una contribución sobre la propiedad, pero tomando como base los frutos y las rentas que ésta producía, en vez de usarse el valor de tasación de esos bienes, como se hace en la actualidad. Indirectamente, no era otra cosa que una contribución sobre la renta que producía los bienes inmuebles, siguiendo el sistema real de imposición.

Al pasar Puerto Rico a formar parte de los Estados Unidos de Norteamérica, de acuerdo al Tratado de París

del 10 de diciembre de 1898, el Gobierno Norteamericano envió a un funcionario a hacer un estudio de las condiciones económicas de la Isla. Con relación al sistema contributivo, se concluyó que existía una contribución sobre la propiedad basada en la renta que ésta producía. También se indicó que existían tarifas sobre ciertos oficios y profesiones tales como: los directores de barcos y ferrocarriles, los contratistas, farmacéuticos, médicos, dentistas y abogados. La tarifa para cada profesión variaba según el sitio en que se ejercía dicha profesión y de acuerdo con la categoría del profesional. Como puede apreciarse, estas tarifas no eran uniformes y mucho menos en proporción a la población. No existía para aquella época en Puerto Rico los requisitos constitucionales que imperaban en toda la nación norteamericana.

Al aprobarse la Ley de Rentas Internas del 3 de octubre de 1913, por el Congreso Norteamericano, la misma se hizo extensiva a la Isla de Puerto Rico. Lo mismo ocurrió con otra Ley aprobada por el Congreso en el año de 1916. Las secciones respectivas en ambas leyes, aplicables a Puerto Rico, eran idénticas y disponían que todo lo recaudado ingresaría en los fondos del Gobierno insular. La Ley de Rentas Internas del año de 1917 para Estados Unidos no se hizo extensiva a Puerto Rico, pero en una de sus secciones dió poderes a la Asamblea Legislativa para enmendar, alterar, modificar o dejar sin efecto las leyes de contribución sobre la renta que a esa fecha estaban en vigor en

la Isla.

La autorización para que el pueblo de Puerto Rico aprobara sus propias leyes, fijando un impuesto sobre la renta, la concedió el Gobierno de los Estados Unidos, al aprobar la Ley Orgánica del 2 de marzo de 1917. El artículo 3 de esta ley leía en parte: "No se impondrá ni cobrará derecho alguno sobre las exportaciones procedentes de Puerto Rico; pero podrán imponerse contribuciones e impuestos sobre la propiedad, ingresos, rentas internas, y por licencias, franquicias, privilegios y concesiones, cuando dichas contribuciones sean para los fines de los gobiernos insular y municipal..." (subrayado nuestro). La única limitación a esta amplia autorización era que las leyes contributivas fueran uniformes para toda la Isla.

La primera ley insular de impuesto sobre la renta fue la número 59 aprobada el 4 de diciembre de 1917; - dos años más tarde, el 28 de junio de 1919, se aprobó la Ley número 80, cuya constitucionalidad fue cuestionada en *Fantauzzi v Bonner*, 34 DPR 487.

Se alegaba que la Ley Orgánica de Puerto Rico del año de 1917, no daba poderes a la Asamblea Legislativa para decretar leyes de contribución sobre la renta.⁴ Se pretendía probar, además, que la ley de Rentas Internas aprobada por el Congreso de Estados Unidos el 24 de diciembre de 1919, sólo daba poderes a la Legislatura Insular para enmendar, alterar, modificar o derogar la Ley Federal sobre la materia, pero no para poner en vigor una

nueva ley.

El Tribunal Supremo de Puerto Rico sostuvo la constitucionalidad de la ley. Indicó que la Ley Número 80 del año de 1919 no era una ley nueva y que derogaba la Ley del Congreso sobre Rentas Internas del año de 1918, para despejar la situación por completo. Pero en realidad lo que hacía esta nueva ley era poner en vigor preceptos que sustitúan las del Congreso Nacional relativas a la contribución sobre la renta.

Aunque durante el período comprendido entre los años de 1920 al 1925, se aprobaron cuatro leyes relacionadas con la contribución sobre la renta, la más completa e importante de ellas fue la Ley Número 74, aprobada el 6 de agosto de 1925, cuyos efectos se retrotraían al 1º de enero de 1924. Su constitucionalidad se puso en tela de juicio en el caso de Central Eureka, Inc. v Gallardo, 39 DPR 344, alegándose que la Asamblea Legislativa carecía de poder para aprobar una ley de contribución sobre la renta con carácter retroactivo.

A este respecto dice nuestro Tribunal Supremo que - hasta que la Ley de Rentas Internas de 1913 fue aprobada, Puerto Rico tenía amplios poderes para aprobar una ley de contribución sobre la renta, como los tenía el Congreso mismo, de no tener algunos más, ya que no existían en la isla las razones - que motivaron las limitaciones constitucionales del Congreso Nacional.

El Congreso podía legislar en materia contributiva para la Isla de Puerto Rico, sin tener que cumplir con los re-

quisitos de proporcionalidad y uniformidad que impone la Constitución. Asimismo tenía poderes para aprobar leyes de naturaleza retroactiva. Ese mismo poder lo tenía la Legislatura insular ya que nada había en la Ley Orgánica de Puerto Rico del año de 1917, que lo prohibiera. Si la Legislatura tenía poderes para derogar la legislación federal anterior, aplicable a Puerto Rico en materia contributiva, ésta podía hacer lo que el Congreso mismo podría hacer y aprobar una ley con efecto retroactivo.

La Ley Número 74 del año de 1925 estuvo en vigor durante cerca de treinta años. Durante su vigencia, fue susceptible de treinta y cinco enmiendas; la mayoría de éstas eran de poca importancia, por lo que en la fundamental dicha Ley se alteró muy poco.

Al aceptarse la Constitución del Estado Libre Asociado de Puerto Rico, el 25 de julio de 1952, se incluyó, en su Artículo VI, Sección 2, una disposición general que lee: "El poder del Estado Libre Asociado de Puerto Rico para imponer y cobrar contribuciones y autorizar su imposición y cobro por los municipios, se ejercerá según se disponga por la Asamblea Legislativa y nunca será rendido o suspendido". En la Ley de Relaciones Federales, aprobada el 3 de julio de 1950, que dejaba sin efecto la antigua Ley Orgánica de Puerto Rico del año de 1917, se incorporó, sin alteración alguna, la sección 3 que contenía ésta, relativa al poder de la Asamblea Legislativa para imponer y cobrar contribuciones.

La mencionada Ley Número 74 fue sustituida por la Ley Número 91, aprobada el 29 de junio de 1954, pero retroactiva al 1º de enero de dicho año. En los ocho años que ha estado vigente, ha tenido cerca de veinte enmiendas, algunas de las cuales, como la relativa a la depreciación flexible, de suma importancia.

Esta Ley es una copia casi fiel y exacta de la Ley de Contribución sobre la Renta de Estados Unidos, donde estuvo en vigor desde el año de 1939 hasta el año de 1950. Aunque esta Ley sustituye a la Número 74 del año de 1925, no obstante, aquellas controversias pendientes al momento de entrar en vigor la nueva ley se han de regir por la vieja legislación.

CAPITULO II

PRINCIPIOS BASICOS DE CONTABILIDAD APLICADOS AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

EL CONCEPTO DE RENTA:

Para la contabilidad el vocablo "renta" significa todo aquello que recibe el negocio por razón de la actividad principal a que se dedica. Puede ser en efectivo, en documentos o cuentas a cobrar o en cualquier otra clase de activo, con excepción del activo que integra el inventario del negocio. En este último caso, se considerará un trueque y no se obtiene renta alguna hasta tanto se venda la mercancía recibida. Si un comerciante que se dedica a vender selares recibe \$2,000 en efectivo, un documento a cobrar por \$5,000 y una promesa verbal de pago por \$3,000, por la venta de un selar, ha realizado una renta y deberá contabilizarlo en sus libros de esta manera:

Caja	2,000	
Documentos a cobrar	5,000	
Cuentas a cobrar	3,000	
Ventas		10,000

Pero si ese mismo negocio da un selar a cambio de otro selar que luego ha de vender, no se ha recibido renta

alguna y la cuenta de Mercaderías, Inventario o de Compras, - en nada se ha afectado. Sólo habrá que hacer una anotación para dar de baja el solar que se entrega y para registrar el que se recibe, si es que existe un récord subsidiario para la cuenta principal que se lleve.

Si por alguna razón el negocio lleva a efecto una operación miscelánea por la cual recibe renta, ésta se considera como "otras rentas" o "rentas misceláneas" y aunque su efecto es aumentar la renta total, la connotación del término "renta" no incluye esa renta adicional.

La Enmienda Décimosexta de la Constitución de Estados Unidos de Norteamérica autoriza al Congreso a imponer contribuciones sobre la renta, pero no define este término. Dejó al Congreso y en última instancia a los tribunales de justicia decidir qué se entiende por renta. Por eso en Eisner v McComber, 252 US 189, repitiendo lo dicho varios años antes en Stratton v Hawbert, 231 US 39, el Tribunal Supremo Nacional dijo que renta era "la ganancia derivada del capital; del trabajo o de ambos combinados, incluyendo, además, el beneficio obtenido en la venta o cualquier otra enajenación de propiedad". Se establecen, por vía jurisprudencial, dos fuentes primordiales de renta: el trabajo y la inversión de capital.

El Reglamento que interpreta la Ley de Contribución sobre la Renta de Puerto Rico del año 1954, ha adoptado esta definición y además ha dicho que "renta" significa riqueza - recibida por el contribuyente que no sea la mera restitución de capital.

Aunque aparentemente no hay diferencia alguna entre el concepto "renta" desde el punto de vista de la contabilidad y el derecho contributivo, sí existe. Ya se ha indicado que cuando un comerciante cambia parte de su mercancía que tiene para la venta por otra mercancía que destina también a la venta, no recibe renta alguna hasta tanto se realiza la misma. Sin embargo, para la contribución sobre la renta, sí se ha realizado una renta a menos que se trate de mercancía similar.

Aunque para la contabilidad no hay distinción entre "renta" y "renta bruta", sí la hay para el derecho tributario. Para éste la "renta bruta" es la diferencia entre el total de renta que percibe o acumula una persona y ciertas deducciones, como algunas rentas por intereses, que la ley exime del pago del impuesto.

La contabilidad no cuenta con el concepto de "renta bruta ajustada", pero sí tiene uno parecido o similar denominado ganancia o beneficio bruto. Este es la diferencia entre el total de la renta y los costos directos incurridos para producir esa renta, tales como mercancías y fletes.

Para el impuesto sobre la renta este término es lo que queda después que a la renta bruta se le restan estas -
partidas:

1. los gastos ordinarios y necesarios incurridos e pagados con relación a la explotación de un negocio; industria u otra actividad lucrativa

2. los gastos de viaje y hospedaje incurridos e pagados por el contribuyente con relación a su empleo, siempre que esté ausente del lugar donde trabaja

3. reembolso de gastos por el patrono, relacionados con el emplee, excepto los de viaje y hospedaje, siempre que dicho importe haya sido incluido en la renta bruta

4. las deducciones por depreciación, agotamiento, amortización o desuso concedidos al usufructuario vitalicio o a los beneficiarios de un fideicomiso, concedidas por la sección 23 (l) y (m) de la ley

5. pérdidas admisibles como deducción en ventas o permutas de propiedad

6. el 75 por ciento del exceso de la ganancia neta de capital a largo plazo sobre la pérdida neta de capital a corto plazo. Esta deducción no se aplica a una corporación o sociedad.

Aunque surgen en este análisis una serie de conceptos nuevos no se discutirán ahora, ya que habrá oportunidad para hacerlo más adelante.

La renta neta, para la contabilidad, representa el beneficio neto que ha tenido la empresa después de haber deducido de la renta los costos directos de producción, los gastos incurridos o pagados para hacer las ventas y los gastos de administración, a cuya diferencia se le suman las rentas misceláneas y se le restan los otros gastos. Para el impuesto sobre la renta, la renta neta resulta ser la diferencia entre la renta bruta ajustada y las demás deducciones que concede la ley.

Raras veces la renta neta contable y la renta neta tributable coinciden. Obedece a que el negocio, la mayoría de las veces, no está consciente de que en algún momento tendrá que averiguar cuál es la renta neta que ha de usarse para fijar la responsabilidad contributiva y se olvida de las

normas que fija la ley para registrar ciertas transacciones en los libros de contabilidad. Además, el negocio incurre o paga ciertos gastos que deduce para llegar al beneficio neto, pero que la ley no permite que se tomen como deducción.

Puede que bajo ciertas circunstancias la renta neta de una corporación o sociedad sea igual a la renta neta tributable, debido a que no tiene derecho a deducciones adicionales. Sin embargo, al individuo contribuyente se le permite, por lo menos, deducir cierta cantidad para gastos personales, la que hay que restar de la renta neta para llegar a la renta neta tributable, que es la cantidad de la renta que ha de estar sujeta al pago del impuesto. Estos conceptos de renta se aprecian mejor con un ejemplo: Un contribuyente es soltero y vive hospedado en un hotel. Opera un negocio de compraventa y durante el año natural de 1960 sus libros de contabilidad reflejaban estas cuentas:

Ventas	\$65,000
Devoluciones y Concesiones en Ventas	1,500
Compras	42,000
Inventario Inicial	7,800
Devoluciones y Concesiones en Compras	800
Gastos de Ventas	4,500
Gastos de Administración	6,300
Inventario final	6,400

En mayo de 1960 le rebaron un reloj valorado en \$250.

COMPUTO DE LA RENTA NETA TRIBUTABLE

Ventas	\$65,000
Devoluciones y Concesiones en ventas	<u>1,500</u>
Ventas netas	63,500

Costo de las ventas:

Inventario inicial	\$ 7,800	
Compras	\$42,000	
Devoluciones y concesiones en compras	<u>800</u>	<u>41,200</u>
Costo de los artículos disponible para la venta	\$49,000	
Inventario final	<u>6,400</u>	<u>42,600</u>
Ganancia bruta en ventas		\$ 20,900

G a n a n c i a s:

De ventas	\$ 4,500	
De Administración	<u>6,300</u>	<u>10,800</u>
Renta bruta ajustada		\$ 10,100
Pérdida por reloj		<u>250</u>
Renta neta		\$ 9,850
Concesión para gastos personales		<u>800</u>
Renta neta tributable		<u>9,050</u>

LIBROS DE CONTABILIDAD:

Mientras en España, la Ley que regula la Contribución sobre Utilidades obliga a todo contribuyente sujeto a la imposición a llevar libros de contabilidad ajustados a los principios del Código de Comercio (1), ni la Ley de

(1) Albiñana García Quintana, César, Tributación del Beneficio de la Empresa y de sus Participes, Revista de Derecho Mercantil, Madrid, España, 1949, página 21.

de Contribución sobre la Renta de Puerto Rico ni su Reglamento contienen precepto alguno que exija de una manera tajante que el contribuyente lleve libros de contabilidad. Sin embargo, ambos contienen una serie de disposiciones que exigen mantener récords claros de las transacciones. Por ejemplo, en relación con las ventas a plazos, el Reglamento exige que todo comerciante que desee hacer uso del método de ventas a plazos deberá llevar libros de cuentas que permitan hacer cómputos claros y la sección 145 de la Ley fija una penalidad por no conservar las constancias necesarias para determinar la responsabilidad contributiva.

Tanto el desarrollo económico como la constante intervención del Gobierno en la industria privada, a través de legislación social, obliga a todo comerciante a llevar alguno que otro récord de contabilidad que le permita, de tiempo en tiempo, rendir los informes que las distintas agencias gubernativas le exigen. Así que indirectamente están obligados a mantener los récords para determinar su responsabilidad contributiva. Mientras más completos y claros sean los libros que mantiene el contribuyente, más fácil le es probar que la renta determinada por él es la correcta y menos oportunidad tiene el Secretario de Hacienda para usar el método que estime conveniente para calcular la contribución que se le debe fijar. El Tribunal Supremo de Puerto Rico al situar al lugar de los libros de contabilidad en la determinación de la renta del contribuyente, dijo en *Loiza Sugar Co. v. Gallardo, Tesorero*, 44 DPR 556, "El gobierno no puede inventar

ingresos a base de errores en la forma de llevar los libros el contribuyente porque la imposición y la determinación del ingreso neto tributable descansa en hechos ciertos y no en teorías, tecnicismos o entradas en los libros de contabilidad".

PERIODO DE CONTABILIDAD:

Toda empresa comercial utiliza cierto período de tiempo para determinar el resultado de sus operaciones. Ese período puede ser mensual, bimestral, trimestral, semestral o anual. Casi siempre adopta un período anual de contabilidad aunque utilice un período más corto para enterarse de cómo va funcionando la empresa. Ese período de contabilidad que consiste de doce meses, puede terminar el 31 de diciembre o el día último de cualquier otro mes, en cuyo caso se denomina año económico o período fiscal.

La Ley fija el período contributivo en un año, que puede ser natural o económico. El contribuyente está forzado a usar el año natural como su período contributivo cuando no lleva libros de contabilidad o cuando no tiene un período anual de contabilidad. Bajo ninguna circunstancia el período contributivo puede ser mayor de doce meses, aunque sí puede ser menor por razón de cualquiera de estos acontecimientos:

(a) si es la primera o última declaración del contribuyente.

(b) cuando el contribuyente premuere a la terminación de su año contributivo.

(c) cuando el Secretario de Hacienda da por terminado el período contributivo de un individuo que desea salir festinadamente de la Isla o trata de perjudicar el procedimiento para el cobro de la contribución.

(d) cuando el contribuyente cambia su período contributivo.

Con el propósito de desalentar el cambio en el período contributivo, la Ley exige que al ocurrir éste, el contribuyente rinda un informe o declaración por el período transcurrido desde la fecha del último informe hasta el momento del cambio, elevando la renta neta a una base anual antes de determinar la contribución. Ejemplo: un contribuyente a quien se le autorizó a cambiar el período de contabilidad determinó que durante los tres meses transcurridos desde su última declaración, su renta neta sujeta a la contribución era de \$1,200, determinada en esta forma:

Renta de tres meses elevado a una base anual (\$1,200 x 12)	\$14,400.00
Renta neta de los 3 meses fijado sobre una base anual (\$14,400 dividido entre 3)	\$ 4,800.00
Contribución sobre \$4,800 después de concederle \$500 para gastos personales	\$ 567.00
Contribución por 3 meses (\$567 x 1/4)	\$ 141.75

En los demás casos en que se rinda una declaración por un período menor de doce meses no será necesario elevar la renta a una base anual a menos que, a nuestro entender, se trate de una sociedad, corporación o individuo dedicado a industria o negocio que, con el propósito de evadir el pago de la contribución, por una u otra razón, obligue al Secretario de Hacienda a dar por terminado su período contributivo.

Una vez el contribuyente ha seleccionado su período contributivo no puede cambiarlo a menos que solicite autorización por escrito del Secretario de Hacienda y éste la conceda. Esto es así para evitar que se trate de evadir la contribución cambiando el año contributivo cada vez que se desee. En la solicitud deberá proveerse esta información: nombre y dirección del contribuyente; naturaleza del negocio; si es una corporación, la fecha de incorporación y la fecha en que se empezó el negocio; fecha en que se abrieron y cerraron los libros de contabilidad durante los últimos cuatro años; fecha en que comenzó y terminó el año contributivo para los últimos cuatro años y las razones que hay para solicitar el cambio.

SISTEMAS DE CONTABILIDAD:

La contabilidad permite el uso de uno de dos sistemas —método de acumulación y método de recibido y pagado— para determinar el resultado neto de las operaciones del negocio. El derecho tributario toma prestadas estas figuras de la contabilidad para usarlas en la determinación de la renta del contribuyente ya que las considera que reflejan con claridad la renta.

(a) Método de acumulación: También se le conoce con el nombre de "incurrido y devengado". Bajo este método o sistema las rentas corresponden al período de contabilidad en que se ganan o devengan y los gastos, al período en que se

usan o consumen. Así, pues, si un negocio prestó un servicio en el año de 1960, la renta por ese servicio corresponde a ese año, no importa se reciba efectivo o una promesa de pago a cambio del mismo. Por otro lado, si recibió efectivo por algún servicio a prestarse en los años 1960 y 1961, es necesario asignar a cada uno de esos años la renta que le corresponde, en proporción al servicio prestado o a prestarse en cada uno de ellos.

El mismo principio se aplica a los gastos. Si una empresa mercantil incurre en un gasto que ha de afectar a un solo período fiscal, su importe se ha de aplicar a ese período irrespectivamente de si se paga o no durante el año en que se usa. Por el contrario, si esa misma empresa adquiere una póliza de seguro contra incendio y paga inmediatamente la prima correspondiente a tres años, se ha de asignar una tercera parte de ese gasto a las operaciones de cada uno de los años durante los cuales la póliza ha de estar en vigor.

Este sistema exige que se practiquen inventarios de mercaderías todos los años y que se hagan entradas de ajuste en los libros de contabilidad para reflejar la verdadera renta y los gastos exactos con el fin de llegar a la renta neta del año.

(b) Método de recibido y pagado: Aquí sólo se aplica a un período fiscal determinado el importe de las rentas que se reciben en efectivo y se deducen del mismo, los gastos que verdaderamente se han pagado durante el mismo período. De manera que si un negocio recibe cierta cantidad -

de dinero en un año por un servicio que ha de prestar durante tres o cuatro años, el importe total se considera ganado en el año en que se recibe. Pero si ese mismo negocio presta un servicio y no recibe el dinero hasta dos años después, no puede considerarlo como renta en el año en que prestó el servicio, sino cuando recibe su importe.

Con relación a los gastos sucede lo mismo. Si una empresa comercial compra un solar y un edificio para llevar a cabo sus negocios y paga su precio al momento de firmar la escritura, el costo total de ambos activos se toman como gastos del período. Sin embargo, si al finalizar el año fiscal queda a deber los salarios a sus empleados, no puede deducir su importe de las rentas durante el año que recibe el servicio, sino que ha de esperar al año en que los pague para tomarlos como deducción. No hay necesidad de preparar inventarios ni de hacer ajustes de contabilidad para reflejar la renta neta del negocio, cuando se usa este sistema.

El derecho tributario modifica ambos conceptos para aplicarlos en la determinación de la responsabilidad contributiva de las personas. Con relación al método de acumulación indica la ley que los gastos incurridos, pero no pagados, no pueden deducirse en el año en que se incurren a menos que se paguen dentro del año contributivo o por lo menos dentro de los dos meses y medio siguientes al cierre del período de contabilidad. Tampoco permite la Ley, al contribuyente que usa el método de recibido y pagado, que deduzca de la renta el precio de compra del solar y del edificio en el

año en que pagó por ellos. A estos efectos no le permite deducir el precio del solar y sólo le concede como deducción una cantidad razonable del precio del edificio, a base de la vida útil que se le asigne.

No obstante, si el contribuyente ha ganado una renta que aún no ha recibido, pero que ha sido puesta incondicionalmente a su disposición, la Ley le exige incluirla en la declaración en el período en que se puso a su disposición. Las rentas que se reciban y los gastos que se paguen no tienen que ser en efectivo; basta que lo que se recibe o se entregue pueda valorarse en dinero.

Cuando la actividad a que se dedica la persona es de tal naturaleza que para determinar su renta es necesario llevar a cabo inventarios, a esa persona se le impone el método de acumulación. Es forzoso usar el método de recibes y pagos cuando no se llevan libros de contabilidad.

Como es imposible prescribir un método de contabilidad que sea aplicable a todos los contribuyentes por igual, se deja a éstos en libertad para que seleccionen el que les sea más conveniente, siempre que refleje su renta con claridad. La consistencia es imprescindible, esto es, no se pueden tratar unas partidas bajo el método de acumulación y otras bajo recibidos y pagados.

Una vez seleccionado un método se está vinculado al mismo y sólo puede cambiarse mediante autorización por escrito del Secretario de Hacienda. La solicitud para tal cambio deberá radicarse dentro de los primeros noventa días

del año económico en que se desea efectuar el cambio. Deberá especificar las clases de rentas tratadas de distinta manera en cada uno de los métodos y las cantidades que quedarán duplicadas o que se emitirán al adoptarse el nuevo sistema.

(e) Contratos a largo plazo: Por razón de la libertad que la Ley concede al contribuyente para seleccionar el método que mejor refleje su renta es que el Reglamento ha provisto este otro método para determinar la responsabilidad contributiva. Se limita a contratos de edificaciones, instalaciones y construcciones. El contrato se considera a largo plazo si transcurre más de un año desde que éste se firma hasta que se termina y se acepta la obra. El método de contrato a largo plazo deja al contribuyente la alternativa de declarar la renta en el año en que se termina y se acepta la obra o de declararla a base de por ciento de terminación.

En la primera situación, el contribuyente incluirá como renta el importe total recibido de ese contrato y tomará como deducción todos los gastos que tuvo relacionados con su ejecución, descontando, claro está, cualquier material que compró y que no ha usado hasta esa fecha. Esta forma de declarar las rentas de esta fuente resulta en una mayor contribución porque siendo el impuesto sobre la renta de tipos progresivos, a mayores rentas más contribución hay que pagar.

Si se usa el por ciento de terminación de la obra, se toma como renta de cada año aquella cantidad del precio -

del contrato que guarde proporción con el por ciento de terminación y se deducen de esa renta todos los gastos que propiamente se hayan aplicado a la construcción. En esta forma, la contribución sobre la renta se reduce considerablemente. El efecto de este método en la contribución se ve mas claro con esta ilustración.

El 1º de marzo de 1957 un contratista se comprometió a construir una carretera por \$3,500,000 y a entregarla terminada el 25 de julio de 1960. El contratista usó el año natural como su período de contabilidad. Al finalizar el año de 1957, la obra estaba un 25 por ciento terminada; 65 por ciento el 31 de diciembre de 1958; 85 por ciento terminada en el año de 1959 y la entregó y fue aceptada el 25 de julio de 1960. En cada uno de los años, respectivamente, aplicó gastos a la construcción montantes a \$800,000; \$1,300,000; \$675,000 y \$500,000.

Determinación de la Renta Neta por el Método de
Por Ciento de Terminación

Año de	1957	1958	1959	1960
Por ciento de terminado	25%	65%	85%	100%
Renta aplicada a cada año	\$875,000	\$1,400,000	\$700,000	\$525,000
Gastos aplicados a la obra	<u>800,000</u>	<u>1,300,000</u>	<u>675,000</u>	<u>500,000</u>
Beneficio neto	<u>\$ 75,000</u>	<u>\$ 100,000</u>	<u>\$ 25,000</u>	<u>\$ 25,000</u>

Si este contribuyente hubiera aguardado terminar la carretera para declarar su renta en este contrato, habría

- -

tenido que incluir en el año de 1960 una renta neta de --
\$225,000, lo que le aumentaría la contribución adicional con-
siderablemente. Si por el contrario, se acogió al por ciento
de terminación, declaró para el 1957 una renta neta de \$75,000;
para el año 1958, \$100,000; para el 1959, \$25,000, y para el
año de 1960, \$25,000. Sin duda alguna que la contribución adi-
cional resultó ser menor.

Este método se aparta de los dos, antes mencionados.
No es ni uno ni el otro. Participa de ambos. Imagínese que en
el ejemplo anterior durante el primer año este contribuyente
recibió un millón de dólares y adquirió materiales, tanto a
crédito como de contado, por \$1,200,000. Bajo el método es-
trictamente de acumulación, sólo podía considerar como renta
ganada durante ese año el 25 por ciento del precio total del
contrato y aplicar gastos equivalentes al 25 por ciento del
total de los gastos estimados. Bajo el método de recibido y
pagado habría tenido que incluir como renta el millón de dó-
lares y deducir como gastos los que verdaderamente pagó en
ese año.

El método de contratos a largo plazo resulta en
un gran alivio contributivo para quien lo us. Para acoger-
se al mismo, cuando se está usando otro método, es impres-
cindible solicitar autorización del Secretario de Hacienda.
Cuando se use el por ciento de terminación, es requisito -
acompañar a la declaración una certificación de un arquitec-
to o ingeniero indicativa del por ciento de terminación de
la obra para ese año.

(d) Método de cosechas: El agricultor puede seleccionar, para informar su renta, el método de recibido y pagado o el método de acumulación. Además se le permite, si así lo desea, que use el método de cosechas. Este, parecido al método de contratos a largo plazo, permite al agricultor incluir la renta en el año en que realiza la cosecha. Para que haya consistencia se le permite acumular los gastos relacionados con esta cosecha para deducirlos en el año contributivo en que la vende. Se dice "hasta que venda la cosecha", porque puede ocurrir que un agricultor se vea obligado a almacenar su cosecha hasta el próximo año, por lo que no viene obligado a incluir como renta el valor de esa cosecha en el año en que hace la recolección.

Pero si en vez de almacenar los productos que cosecha, los cambia por otra clase de productos, entonces ha habido realización y está obligado a considerar como renta el justo valor en el mercado de los artículos que recibe y a deducir los gastos relacionados con la cosecha que permitió. Si ese agricultor tuvo alguna ganancia en la compraventa de ganado o en la venta de ganado criado en su finca, ha de incluirlo como renta en el año en que se llevó a efecto la venta.

MÉTODOS USADOS POR EL SECRETARIO DE HACIENDA:

Cuando un contribuyente que debe tener un juego de libros no lo llevara o cuando el método de contabilidad que utiliza no refleja claramente su renta, el Secretario

de Hacienda está facultado para determinar la contribución - de aquél, usando el método que crea más conveniente. La contribución así determinada se presume correcta y corresponde al contribuyente destruir esa presunción.

Entre los métodos que utiliza el Secretario de Hacienda para fijar la responsabilidad del contribuyente, en casos como éstos, están: (1) el método de por ciento de ganancia neta sobre las ventas, (2) análisis del capital, y (3) análisis de los depósitos bancarios. En el segundo método se analiza el incremento en el capital y cualquier cantidad que no puede identificarse debidamente se considera renta. En el tercero, cualquier depósito que no pueda identificarse también representa renta.

Varios han sido los casos en que el Tribunal Supremo de Puerto Rico ha sostenido la determinación del Secretario, aunque ha habido algunos en que ha rechazado el método empleado. En *Rodríguez y Palacios v. Tribunal de Contribuciones*, 68 DFR 685, el Secretario fijó el ingreso del contribuyente a base de cierto por ciento sobre las ventas. El Tribunal sostuvo la actuación del Secretario a pesar de que dijo: "Reconocemos que puede surgir una que otra injusticia si se determina el ingreso tributable mediante este método de por ciento". "Pero la contribuyente tiene la culpa de la difícil situación en que se encuentra por no haber llevado libros de contabilidad que reflejasen con toda claridad su verdadero ingreso".

En *Hernandez v. Secretario de Hacienda*, 79 DFR

221 (1), se le notificó una deficiencia contributiva al demandante, determinada usando el método de análisis del capital. El tribunal inferior anuló la deficiencia porque admitió en evidencia una carta enviada por un banco al demandante donde le hablaba de la liquidación de bonos montante a \$41,358.75, cantidad que anulaba la deficiencia. El Tribunal Supremo revocó porque consideró que la carta era prueba de referencia y por lo tanto inadmisible en evidencia.

Es bueno observar que al analizar el capital de este contribuyente, el Secretario incluyó como renta \$43,137.42 de la participación en la liquidación de una sociedad y no dedujo la inversión que había hecho el contribuyente en esa sociedad. Entendemos que el término "participación en sociedad liquidada" incluye el importe total que se obtuvo antes de deducir la inversión, para poder llegar al beneficio neto.

En *Fernández Martínez v Domenech*, 53 DFR 802, el Tesorero utilizó el por ciento de beneficio sobre las ventas para determinar la renta tributable del contribuyente. Aquí el funcionario del gobierno investigó con sus amigos sobre el volumen de ventas del demandante, calculó las existencias que habían en el negocio sin practicar inventario alguno y determinó un por ciento a base de la experiencia que adquirió al investigar otros negocios similares, pero que tenían un volumen de ventas mayor. Esa información la aplicó a

(1) Véase también a *García Cortés v Descartes*, 76 DFR - 503.

cuatro o cinco años anteriores. Respecto a este método dijo el Tribunal:

Tanto el volumen de ventas como el por ciento de beneficio bruto que el testigo le calculó al demandante está, a nuestro modo de ver, basado en un sistema arbitrario y caprichoso, y no puede, por ende, ser reflejo del ingreso neto sobre el cual se le impusieron al demandante las contribuciones de deficiencia que ahora reclama. El cálculo de las existencias está basado en lo que el testigo vió el día que hizo la investigación allí para el 1933, y sería entrar en el terreno de las conjeturas al tratar de precisar lo que dicho testigo hubiera visto en el 1928 ó en el 1929 o en cualquier otro año de los sujetos a investigación.

La contribución impuesta por el Tesorero no está basada en ningún sistema sino más bien en el capricho y la arbitrariedad del agente a cuyo cargo estuvo la investigación de las planillas de este demandante.

El método de por ciento sobre las ventas también fue rechazado en José B. López, Sncrs., S. en C. v Tribunal de Contribuciones, 65 DFR 192. Para obtener ese por ciento el Tesorero utilizó los beneficios obtenidos por el demandante en años anteriores que no estaban en controversia. Dijo el Tribunal: "El coeficiente o tipo de interés aplicado por el Tesorero es no solamente rígido y mecánico si que también injusto y arbitrario".

DESEMBOLSOS DE CAPITAL O DE GASTOS:

Un desembolso es un pago que se hace o la creación de una obligación para hacer un pago en el futuro, por algún beneficio que se recibe. Estos desembolsos pueden ser

de dos clases: de capital y de gasto o de renta. Los primeros, al ocurrir, se registran o se cargan a una cuenta de activo y gradualmente se van cargando a una cuenta de gasto, a menos que se trate de un activo que no está sujeto a depreciación. Los segundos, afectan en su totalidad las operaciones del año en que se incurren o se pagan y por lo tanto se registran directamente en una cuenta de gasto. Se denominan "desembolsos de gastos o de renta" porque van a disminuir la renta de ese mismo año.

La cuantía envuelta, la naturaleza del gasto y si se prolonga o no la vida útil del activo por el cual se incurre en el desembolso, son los criterios que determinan la clasificación de un desembolso. Por ejemplo: si a una maquinaria que se usa en la producción se le cambia el motor, sin duda alguna que ha de prestar servicio por más tiempo del que se le había fijado y en tal situación, el coste del motor, así como los gastos de instalación han de cargarse de acuerdo a su vida útil. Sin embargo, si esa máquina se limpia, se engrasa, se pinta, lo gastado ha de llevarse a una cuenta de gastos y viene a ser un desembolso que afecta la renta del año en que se incurre o se paga. Si se paga por adelantado el canon de arrendamiento del local comercial, se está haciendo un desembolso que participa de ambas naturalezas: el canon correspondiente al primer año es un desembolso de renta o de gastos y los correspondientes a los años restantes es un desembolso de capital.

Si se invierte una suma considerable de dinero en reparar un activo, pero sin prolongar la vida útil de éste, se llevará a una cuenta de activo para evitar que se afecten demasiado las operaciones del negocio durante el período en que se incurre. Lo que ha de ser "suma considerable" hay que decidirlo caso por caso teniendo en mente estos factores: naturaleza y tamaño del negocio, volumen de operaciones y la proporción que guarda el desembolso con la inversión en el negocio. Debe recordarse que todo desembolso relacionado con un activo hasta dejarlo en condiciones de empezar a producir debe agregarse al costo del mismo sin importar la cuantía - envuelta. Así pues, los fletes, gastos de instalación, el material y la mano de obra utilizada para probar una máquina, han de formar parte del costo de ésta y, por lo tanto, deben capitalizarse,

INVENTARIOS:

(1) En general: Todo negocio, no importa su naturaleza -compraventa, manufactura, etc.- que al finalizar cada período de contabilidad tenga en existencia artículos de los que se dedica a comprar y a vender o a manufacturar, deberá practicar un inventario. El valor de ese inventario, aunque representa una cuenta de activo, es un factor esencial para determinar la ganancia o la pérdida del negocio durante el período.

Al prepararse el inventario debe tenerse sumo cui-

dado, ya que un error en cuanto a las partidas a incluirse en el mismo, así como en la valoración, afecta el resultado de las operaciones del año en que se comete y del que le sigue. Veamos ese efecto a través de un ejemplo: Un contribuyente que se dedica a la compraventa de artículos de fantasía, hizo compras netas durante el año de 1960 por \$85,000 y ventas por \$125,000. Al practicar el inventario el 31 de diciembre de 1960, se cometió un error y se valoró el inventario en \$10,000, cuando lo correcto era \$12,000.

Efecto de un error en el Inventario sobre la Ganancia o Pérdida del Negocio

	<u>Inventario correcto</u>	<u>Inventario incorrecto</u>
Ventas	\$125,000	\$125,000
<u>Costo de las -</u> <u>ventas:</u>		
Compras netas	\$85,000	\$85,000
Inventario fi nal	<u>12,000</u>	<u>10,000</u>
	<u>73,000</u>	<u>75,000</u>
Ganancia bruta	<u>\$ 52,000</u>	<u>\$ 50,000</u>

La ganancia bruta mediante ambos procedimientos - difiere por dos mil dólares, diferencia que se reflejará - por igual cantidad en la renta neta. Como resultado del error, la ganancia para el año 1960 estará bajocestimada por \$2,000, mientras que la del año 1961 estará inflada por la misma cantidad.

(2) Métodos para inventariar: Existen dos métodos aceptados por las mejores prácticas de contabilidad para determinar el inventario, a saber: método de inventario perpetuo y método de inventario físico.

Mediante el primero, como lo indica su nombre, se puede saber lo que hay en existencia y su valor en cualquier momento. Esto obedece a que al momento de hacerse una compra se registra directamente en la cuenta de Inventario y cada vez que se vende algo se da de baja de esa misma cuenta, para llevarse a la cuenta "Costo de los Artículos Vendidos". Ejemplo: el Negocio X compró, a crédito, \$50,000 en mercancía y luego hizo una venta de contado por \$15,000. El costo de esa mercancía vendida era de \$10,000. Las transacciones - que debió hacer el Negocio X en sus libros son éstas:

Inventario	50,000	
Cuentas por Pagar		50,000
Para registrar la compra		
Caja	15,000	
Ventas		15,000
Para registrar la venta de contado		
Costo de la Mercancía Vendida	10,000	
Inventario		10,000
Para llevar a la cuenta correspondiente el costo de la mercancía que se vendió.		

Fíjese cómo inmediatamente se sabe que el valor - del inventario, después de la venta, es de \$40,000 (\$50,000 - \$10,000). Este método adolece del defecto de que puede no reflejar la realidad con respecto a la mercancía en existencia. La cuenta de Inventario no revela la mercancía que se pierde,

se daña o que por cualquier otra razón, que no sea despache oficial, no está en existencia. Es por eso que se recomienda que todo negocio que hace uso de este método compruebe su veracidad con conteos esporádicos o mediante un inventario físico anual. Este método provee para un mayor control de las existencias, ya que se mantiene un récord para cada clase de artículo y se puede saber en cualquier momento la cantidad que de cada uno de ellos hay en existencia.

El método de inventario físico consiste en practicar un conteo de las existencias por lo menos una vez al año. Bajo este método no se sabe a cuánto asciende ese inventario hasta tanto se lleva a cabo el conteo y se valoran esas mercancías. A medida que el negocio va adquiriendo mercancías las refleja en una cuenta de Compras y no se preocupa por saber cuánta mercancía queda en existencia después de cada venta. Haciendo uso del ejemplo anterior, veamos qué entradas de contabilidad se preparan:

Compras	50,000	
Cuentas por pagar		50,000
Para registrar la compra		
Caja	15,00	
Ventas		15,000
Para registrar la venta de contado.		

No se sabe cuánto se gana o se pierde en cada venta hasta tanto se practique un inventario y se prepare un estado de ganancias y pérdidas.

La mayoría de los negocios hacen uso de este método. Algunos lo complementan llevando un récord individual.

para cada artículo el que refleja la descripción de éste y - la cantidad. Aunque el método de inventario perpetuo provee para un mejor ajuste interno de las existencias, resulta ser demasiado costoso y por eso, por regla general, sólo se usa en negocios que se dedican a la compraventa de pocos artículos cuyo costo es relativamente alto.

(3) ¿Qué debe inventariarse? : Debe incluirse en el inventario toda aquella mercancía sobre la cual el negocio tenga título de propiedad, sin importar su localización. Si el negocio ha recibido mercancía para venderla a consignación, no pueda incluirla en el inventario aunque esté físicamente en el almacén, porque no le pertenece. En cambio, si ese mismo negocio ha dado mercancías a consignación y al practicarse el inventario el consignatario no la ha vendido, hay que incluirla en el inventario porque aún no se ha traspasado el título de propiedad.

Habrá necesidad de incluir o excluir la mercancía comprada, pero que está en tránsito al practicar el inventario, dependiendo de las condiciones de compra. Si se compró libre a bordo, sitio de embarque, habrá que incluirla, porque el título de propiedad se traspasó al comprador desde el momento en que el vendedor se desprendió de ella - mediante entrega a la compañía de transporte. Si la compra se hizo libre a bordo sitio de entrega, hay que excluirla del inventario ya que no se adquiere título de propiedad - hasta tanto se reciba. Estos mismos principios se aplican a mercancía vendida y que se ha despachado al llevar a cabo

el inventario.

Toda aquella mercancía dañada o que ha caído en desuso debe excluirse al preparar el inventario a menos que tenga algún valor realizable. En tal caso debe valorarse al precio de venta menos cualquier gasto que sea necesario incurrir para disponer de ella. Si se trata de materia prima o de artículos en proceso deberán valorarse sobre una base razonable tomando en consideración las condiciones de los artículos y las posibilidades de uso.

(4) Métodos para valorar el inventario: Las reglas para valorar el inventario no pueden ser uniformes. Es suficiente que el método usado se ajuste a la mejor práctica de contabilidad que rija en el negocio y que refleje con claridad la renta del contribuyente. Hay distintos métodos para valorar los inventarios y el contribuyente está en libertad de seleccionar el que crea conveniente y que cumpla con los dos requisitos arriba mencionados.

a) Costo: Este método no es uniforme para todos aquellos que lo seleccionen porque tiene distintas variaciones, la mayoría de las cuales son aceptadas por las mejores prácticas de contabilidad. Ajustándose a ellas reflejan con claridad la renta.

1) Identificación específica. Bajo este método a cada unidad en el inventario se le asigna el costo que se pagó por ella. Es posible usarlo en aquellos negocios que al recibir un artículo le pegan un marbete donde se indica el

número y fecha de la factura, el costo y el precio de venta. Al practicarse el inventario es fácil identificar cada artículo con la compra a que corresponde. Ejemplo: Para el 1º de enero de 1960 un contribuyente tenía 25 unidades de un artículo en existencia a un costo de \$1.00 por unidad. Durante el año hizo estas compras:

<u>fecha de la compra</u>	<u>Cantidad</u>	<u>Precio unitario</u>	<u>Costo total</u>
5 de enero de 1960	500	\$1.05	\$ 525.00
24 de marzo	300	1.08	324.00
26 de junio	600	1.07	642.00
31 de octubre	<u>700</u>	<u>1.10</u>	<u>770.00</u>
Totales	2,100		\$2,261.00

Al 31 de diciembre de 1960, quedaban en existencia 125 unidades de las cuales 2 pertenecían al inventario inicial, 20 a la primera compra, 18 a la segunda, 35 a la tercera y 50 a la última.

El valor del inventario bajo este método sería:

<u>Unidades</u>	<u>Costo Unitario</u>	<u>Valor total</u>
2	\$1.00	2.00
20	1.05	21.00
18	1.08	19.44
35	1.07	37.45
50	1.10	<u>55.00</u>
		\$134.89

(2) Primero en entrar primero en salir: Bajo este método, a las ventas se le aplica el costo de las primeras compras, considerándose el inventario inicial como una compra más. Esto trae como resultado que las existencias al finalizar el período han de ser valoradas al costo de las últimas

compras. Utilizando el mismo ejemplo anterior, el valor del inventario sería de \$137.50, esto es, 125 unidades a \$1.10 cada una. Las unidades en existencia se han de valorar todas al precio de la última compra.

Este método sigue el fluir de los artículos, lo que quiere decir que el comerciante siempre vende los artículos más viejos primero. Aunque en muchos casos esta no es la realidad, por lo menos para propósitos de la valoración se presume que así ocurre. En un mercado en que los costos de reposición están subiendo este método da como resultado un inventario mayor, lo que reduce el costo de las ventas y aumenta la ganancia. Todo lo contrario ocurre cuando los costos para reponer la mercancía están bajando.

(3) Último en entrar primero en salir: Este aplica los costos más recientes a la mercancía vendida y los costos más antiguos se atribuyen al inventario. Se sigue el fluir de los costos, irrespectivamente de cuál es la mercancía que primero se vende. La valoración del inventario en el ejemplo anterior siguiendo este método sería:

<u>Unidades</u>	<u>Costo unitario</u>	<u>Valor total</u>
25	\$1.00	\$ 25.00
100	1.05	<u>105.00</u>
		\$130.00

En aquel mercado en que los costos de reposición están bajando, este método resultaría en una valoración del inventario mayor de lo que costaría reponerlo, lo que resulta-

ría en un costo de ventas menor y en una mayor ganancia.

(4) Costo promedio ponderado: Consiste en sumar el costo de todas las compras del período más el inventario inicial y dividirlo por el número de unidades, para llegar a un costo unitario promedio; éste se ha de aplicar a las unidades en existencia para lograr la valoración del inventario. De acuerdo al ejemplo ya indicado el costo promedio sería \$1.0758 — (\$2,286 dividido entre 2,125 unidades). El valor del inventario es de \$134.48 (\$1.0758 x 125 unidades). Como puede verse este costo promedio no representa el costo de ninguna compra en particular. Participa de precios altos y de precios bajos.

b) Costo o mercado cual sea menor: Este método permite comparar el costo con el precio de mercado y seleccionar — el más bajo para valorar el inventario. Esta forma de valoración es conservadora, ya que no anticipa ganancias y provee para toda posible pérdida. Por "mercado" se entiende el costo en que se incurriría para reponer las existencias. A veces es hace difícil conseguir ese precio de mercado. Cuando no existe mercado abierto o cuando las cotizaciones son nominales — debido a un mercado inactivo, el contribuyente deberá utilizar cualquier evidencia que consiga del justo valor en el mercado a la fecha más cercana al inventario. Hay tres variaciones para determinar el valor del inventario al usarse ese método:

1º) comparando ambos precios para cada artículo.

2º) comparando el valor del inventario a base de categorías principales. Como ejemplo de esas categorías tenemos: zapatos para caballeros, zapatos para damas y zapatos para niños.

3º) comparando el valor del inventario al costo con el valor en el mercado y seleccionar el más bajo de ambos.

Aunque el Reglamento relativo a la Ley de Contribución sobre la Renta especifica que se use la primera variación, si el contribuyente ha sido consecuente en usar cualquiera de las otras dos, no hay razón alguna para que el Secretario de Hacienda lo rechace.

(c) Método del detallista: Consiste en buscar la proporción que existe entre el costo de la mercancía disponible para la venta y su precio de venta y el resultado aplicarlo al inventario valorado al precio de venta, para determinar su valoración al costo.

Para usar este método es imprescindible mantener récords del inventario inicial y de las compras tanto al costo como al precio de venta y mantener constancia de los recargos, cancelaciones de recargos, rebajas y cancelaciones de rebajas que se le hacen al precio de venta original. Para determinar la proporción de costo, el Reglamento exige que se usen las rebajas y cancelaciones de rebajas. Pero si la práctica ha sido no considerarlas, puede continuarse con la misma siempre que sea consistente.

Cuando un contribuyente opera una tienda por departamentos con márgenes de beneficio distintos para cada uno, deberá determinar un por ciento de costo para cada departamento y así aplicarlo al inventario de cada uno de ellos. El mismo prin

cipio se sigue cuando no se opera tienda por departamentos, - pero sí se trafica en mercancía con por cientos de ganancia - diferentes. Este método se ilustra así:

	<u>Coste</u>	<u>Detalle</u>
Inventario	\$ 12,000	\$ 18,000
Compras netas	75,000	115,000
Fletes en compras	3,000	
Recargos		6,000
CANCELACIONES DE RECARGOS		<u>-1,000</u>
Artículos disponibles para vender	\$ 90,000	\$138,000
Proporción de coste (\$90,000 dividido entre \$138,000) = 0.6522)		
Rebajas	\$ 10,000	
CANCELACIONES DE REBAJAS	<u>2,000</u>	<u>8,000</u>
		\$130,000
Ventas	\$123,000	
Devoluciones y concesiones en ventas	<u>3,000</u>	<u>120,000</u>
Inventario al precio al detalle		<u>\$ 10,000</u>
Inventario estimado al coste (\$10,000 x .6522)		<u>\$ 6,522</u>

(d) Métodos de valoración para ciertos contribuyentes:

(1) Agricultores y ganaderos: Aunque se ha indicado que cuando un contribuyente necesite hacer uso de inventarios para determinar su renta, tiene que adoptar el método de acumulación, a los agricultores y ganaderos se les deja en libertad para seleccionar el método que deseen --acumulación o recibido y pagado--, con la única condición que sean consistentes. Este es, no pueden cambiar de un método a otro cuando les plazca o convenga. Para ello necesitan autorización del Secre-

tarie de Hacienda.

En un momento dado un agricultor o ganadero puede ser dueño de ganado adquirido en varias formas y para propósitos distintos. Puede tener ganado que haya comprado para revenderle o dedicarlo a la explotación; puede poseer ganado que ha criado en la finca con propósitos similares a la anterior clasificación y puede ser dueño de ganado que haya adquirido por compra o crianza para dedicarlo a la explotación, es to es, crianza, lechería o tiro. Puede que parte de ese ganado que ha adquirido por compra no haya llegado a su madurez y que desee conservarlo hasta entonces. Fijarle valor a ese activo tan heterogéneo es un tanto difícil.

Lo más recomendable sería mantener dos cuentas en los récords del agricultor, una donde se refleje el valor de los animales dedicados a la explotación y otra para inventariar los animales no de explotación. En la primera cuenta se registra el costo de aquellos animales que se compran con dicho propósito o los gastos incurridos en criarlos. En la segunda, se registra el costo de aquellos que se compraron o lo que se invierte en criarlos. Los animales que integran la primera clasificación estarán sujetos a depreciación una vez lleguen a su madurez. Se recomienda, pues, que se lleve una hoja subsidiaria para cada animal donde se pueda ir registrando su depreciación. Como estos dos métodos quizá sean complicados y costosos para la mayoría de los agricultores o ganaderos, se les permite prescindir de ellos y valorar sus existencias a fin de año usando cualquiera de los siguientes mé-

todos:

(a) Método de precio en la finca: Consiste en valorar el ganado al precio de mercado al momento del inventario, menos el costo directo en que se incurriría al disponer de él. Parece muy sencillo este método; sin embargo, tiene sus complicaciones al tratar de determinar cuál es el precio en el mercado en ese momento y a cuánto ascienden los gastos directos de disposición.

(b) Método de precio unitario de ganado: Dispone valorar los distintos tipos de ganado a un precio unitario uniforme para cada animal dentro de cada clase. Para poder valorar los animales es necesario dividirlos en clases y por edades. Por ejemplo, si un agricultor determina que se gasta \$25.00 en producir un becerro y \$15.00 anuales en mantenerlo hasta que llegue a su madurez, su clasificación y precios serían: terneros, \$25.00; novillos de un año, \$40; novillos de dos años, \$55.00 y animales adultos \$70.00.

El agricultor o ganadero que use este método de valoración deberá aplicarlo a todo el ganado que erie para la venta; reproducción, tiro o lechería. El que compre deberá incluirlo en el inventario al costo, excepto aquel que compre para explotación el que puede tratarlo como un activo fijo y por ende, sujeto a depreciación. El costo de aquellos animales que no sean adultos al momento de la compra deberá aumentarse anualmente de acuerdo a los precios adoptados para cada clasificación y edad. Si el animal se adquiere durante los últimos seis meses del año, no se le carga nada durante el res-

to de ese año.

Cuando un animal que se vende puede identificarse con su costo, éste deberá eliminarse en seguida de los libros. De lo contrario se usará el método de primero en entrar, primero en salir para darle de baja. Se puede adoptar el método de precio unitario sin la autorización del Secretario de Hacienda, cuando el ganado se ha venido valorando al costo o al más bajo de costo o mercado. Sin embargo, el Secretario se reserva el derecho de aprobar o rechazar las clasificaciones y precios unitarios adoptados por el contribuyente.

(2) Fabricantes y mineros Si un contribuyente que se dedica a la minería o manufactura no tiene un sistema de contabilidad de costos que le permita determinar el costo de producción exacto para cada clase, se le permite distribuir ese costo total entre las distintas clases o tamaños de productos siguiendo las mejores prácticas y procedimientos de la contabilidad. Para utilizar este método de valoración es necesario cumplir con estos requisitos: (1) que los artículos se produzcan por un solo proceso o una serie uniforme de procesos, (2) que se obtenga un producto de varias clases, tamaños o calidades, (3) que el costo unitario sea más o menos igual para todos, (4) que el valor asignado a cada artículo guarde una relación razonable con el precio de venta. Ejemplo de esta situación es un fabricante de botellas de distintos tamaños, mediante el mismo proceso y no mantiene récords separa-

dos para los costes de cada tamaño.

Aunque la reglamentación del Secretario de Hacienda exige que se use este procedimiento cuando se llenan los requisitos arriba enumerados, será necesario usar el mismo procedimiento cuando el fabricante produzca distintas clases de artículos diferentes y por distintos procesos, si es que no cuenta con un sistema de contabilidad de costes. Tomemos, por ejemplo, una industria licorera que además de producir alcohol, produce vinos, ron, alcoholado, todos de distintos tamaños y calidades y produce además ciertos medicamentos. Irremediablemente que tendrá que usar el precio de venta de cada artículo para hacer la distribución de sus costes. Veamos esa distribución a través de una ilustración. Un fabricante produce para la venta siete artículos de varios tamaños y calidades - utilizando las mismas facilidades y mediante procesos similares. No opera un sistema de costes para cada artículo. El precio unitario de venta para cada artículo es de \$1.50, \$2.00, \$0.75, \$3.00, \$4.50, \$0.50 y \$2.75. Los costes para producir las siete unidades asciende a \$9.00.

<u>Clase de artículos</u>	<u>Precio de venta</u>	<u>Costo</u>
1	\$1.50	\$0.90
2	2.00	1.20
3	0.75	0.45
4	3.00	1.80
5	4.50	2.70
6	0.50	0.30
7	<u>2.75</u>	<u>1.65</u>
	<u>\$15.00</u>	<u>\$9.00</u>

Para la distribución del costo total de las siete unidades se dividió éste por el precio de venta global (\$9.00 entre \$15) lo que resultó en una proporción de 0.60. Esta proporción se multiplicó por el precio de venta de cada uno de los artículos para llegar al costo unitario de cada artículo fabricado. También pudo conseguirse qué por ciento es el precio de venta de cada artículo del precio de venta total y el resultado multiplicarlo por el costo global. El resultado será el mismo.

(3) Traficantes en valores: Las personas que se dedican a la compraventa de valores pueden inventariarlos al costo, costo e mercado o al precio de venta. Al declarar la renta en cada período contributivo, deben incluir una descripción del método que han usado. No todos los valores que posea un traficante en valores son susceptibles de inventariarse, pues aquellos que posea como inversión, esto es, con el propósito de proveer rentas al negocio por medio de dividendos e intereses, se han de considerar como una inversión permanente y no pueden incluirse en el inventario. En éste, sólo pueden aparecer aquellos que se tienen para la venta.

Los traficantes que utilizan el costo y no puedan identificar el valor vendido con su costo específico, deberán aplicar el método de primero en entrar, primero en salir. Se entiende por traficante en valores aquella persona que tiene un sitio de negocio establecido y que se dedica regularmente a la compraventa de valores.

PARTE II

EL CONCEPTO DE MENTE

CAPITULO III

RENTA DERIVADA DE LA PRESTACION DE SERVICIOS

INTRODUCCION:

Lo que gana un individuo por prestar sus servicios al gobierno o a cualquier empresa o persona particular constituye renta. Es ésta una de las fuentes principales de rentas sujetas a tributación. El nombre que se dé a la prestación de esos servicios es inmaterial. Pueden ser jornales, sueldos, honorarios, bonificación, comisiones, propinas. La forma en que se recibe no importa. Pueden pagarse en dinero, en mercancías, mediante concesiones especiales de alojamiento y comidas. Cuando lo que se recibe por la prestación de esos servicios no es dinero, hay que determinar el valor en el mercado del artículo o servicio recibido para calcular el monto de la compensación.

Si un patrono presta dinero a un empleado y más tarde le cancela la deuda, el montante de ésta es renta para el empleado, atribuible a la prestación del servicio, basándose en la teoría que si no existiera la relación patrono-empleado, aquél no le habría cancelado la deuda. Puede darse aún el caso que un empleado cometa un abuso de confianza con fondos de su patrono y si éste le perdona, constituya renta por servicios prestados. Esto es así, porque el perdón, en la ma-

jería de los casos, se otorga en consideración a los servicios que ese empleado le prestó al empresario.

SERVICIOS PERSONALES PRESTADOS DURANTE UN PERIODO DE TREINTA Y SEIS MESES O MAS:

Si en un año contributivo un individuo recibe o acumula el ochenta por ciento o más de la compensación total por servicios personales prestados por un período no menor de 36 meses naturales, puede distribuir proporcionalmente esa renta entre los años contributivos afectados para fijar su responsabilidad contributiva. La distribución de tal renta se hará entre los períodos que preceden al recibe o a la acumulación de la misma cual de los dos ocurra primero. Es ésta una medida de alivio contributivo —mínima al impacto de la contribución adicional—, y para acogerse a ella deben concurrir todos estos requisitos:

1. que el contribuyente sea una persona natural
2. que los servicios prestados o a prestarse cubran un período de 36 meses naturales o más
3. que se acumule o se reciba por lo menos el 80 por ciento del total de la compensación en un año contributivo
4. que se trate de servicios personales.

Cuando la compensación por tal concepto se recibe al momento de la terminación de la prestación de los servicios o con posterioridad a esa fecha, la distribución se hará durante el período comprendido entre la fecha que empezó a prestarse el servicio y la fecha en que se terminó. Pero si el importe total, o por lo menos el 80 por ciento, se re-

cibe con anterioridad a la fecha en que se ha de acabar de prestar el servicio, la distribución se hará durante el período comprendido hasta la fecha en que se recibe el pago.

Si en un año posterior se recibe otro pago por los mismos servicios, que exceda del veinte por ciento del importe total, entonces el contribuyente no tiene derecho a este alivio contributivo y deberá recomputar el impuesto a pagar para todos los años envueltos. Si durante el mismo año contributivo el individuo que presta el servicio recibe dos pagos en fechas distintas, mediando una diferencia mayor de quince días entre ambos cobros, cada cantidad se distribuirá entre los meses que preceden a la fecha del recibo y desde que empezó la prestación del servicio. Veamos algunos ejemplos de cómo funciona este alivio contributivo. El 1º de octubre de 1956, un abogado empezó a prestarle servicios a un cliente con la condición de que nada cobraría hasta que se terminara el trabajo. Este se completó el 1º de abril de 1960, fecha en que el abogado recibió \$21,000 de parte de su cliente, en pago total de los servicios prestados. Durante los años 1956, 1957, 1958 y 1959 el abogado tuvo una renta neta tributable de \$4,300; \$6,200; \$7,900 y \$9,300, respectivamente, por lo que pagó contribución sobre la renta, para cada año, por \$626.85; \$1,012.20; \$1,404.90 y \$1,782.90. En el año de 1960 recibió una renta neta de su oficina de abogado ascendente a \$9,700, excluyendo los \$21,000 antes mencionados. También tuvo una renta neta de alquileres por \$2,600.

Como el período por el cual se prestaron los servicios y que precedió a la cantidad acumulada o recibida - fue de 42 meses, los \$21,000 se dividen entre esos meses y resulta en una renta mensual de \$500. Como en el año 1956 estos servicios se prestaron durante tres meses le corresponden \$1,500; \$6,000 a cada uno de los años 1957, 1958 y 1959 y \$1,500 al año de 1960.

Se recalcula, pues, la contribución para cada uno de los años 1956, 1957, 1958 y 1959, sumando a la renta original la correspondiente por este servicio prestado durante 36 meses o más y ésta asciende a \$886.20; \$2,673.30; \$3,262.35 y \$3,788.40, respectivamente. Para el año de 1960 el líquido imponible asciende a \$13,800 (\$9,700 + \$2,600 + \$1,500), y la contribución es de \$3,227.70. La contribución que bajo este método tuvo que pagar este abogado en el año de 1960, se determina en esta forma:

Contribución por la renta propiamente
del 1960 más la parte proporcional
de los servicios prestados

\$3,227.70

Más diferencia entre:

Contribución redeterminada, 1956	\$ 886.20	
Contribución pagada en el 1956	<u>626.85</u>	259.35
Contribución recalculada para 1957	\$2,673.30	
Contribución que pagó en el 1957	<u>1,012.20</u>	1,661.10
Contribución redeterminada, 1958	\$3,262.35	
Contribución que pagó en el 1958	<u>1,404.90</u>	1,857.45
Contribución recalculada para 1959	\$3,788.40	
Contribución que pagó en 1959	<u>1,782.90</u>	2,005.50
Contribución a pagarse en 1960		<u>\$9,011.10</u>

De no haber existido este precepto legal, este contribuyente habría tenido una renta neta tributable para el 1960 de \$33,300 (\$9,700 + \$2,600 + \$21,000) y su contribución habría sido de \$12,594.75, resultando una diferencia entre ambos métodos de \$3,583.65.

Un contador público autorizado celebró un contrato con una corporación para hacerle una intervención de sus libros de contabilidad para los últimos cinco años. La intervención empezó el 1º de marzo de 1958 y se terminó el 28 de febrero de 1961. El 31 de diciembre de 1960, la corporación le pagó el importe de sus servicios que ascendieron a \$27,200.

La compensación total ha de distribuirse entre el período comprendido desde el 1º de marzo de 1958 al 31 de diciembre de 1960 —34 meses, atribuyéndosele a cada mes \$800 (\$27,200 dividida entre 34 meses). En esta forma corresponde al año de 1958, \$8,000 y \$9,600 a cada uno de los años 1959 y 1960. Toda vez que se cobró antes de empezar el año en que se ha de terminar la prestación de los servicios —1961—, nada corresponde al mismo.

El 12 de febrero de 1955 un ingeniero empezó a supervisar la construcción de un edificio de apartamentos, con la condición de que cobraría por sus servicios en el año en que se terminara el edificio. Este se entregó terminado el 1º de junio de 1958. El 1º de enero de 1958, recibió \$17,500 y el 1º de junio de 1958 cobró la diferencia de \$5,000.

El primer cobro ha de distribuirse entre los 35 meses que transcurrieron desde el 12 de febrero de 1955 al 1º

de enero de 1958. Así que se le atribuyen al 1955, \$5,500; 6,000 a cada uno de los años 1956 y 1957. Los últimos -- \$5,500 han de prorratearse entre los 40 meses, esto es, \$125 a cada uno de ellos. Le pertenecen, pues, al 1955, \$1,375; \$1,500 al 1956; \$1,500 al 1957 y \$625 al 1958. Así que en total correspondió a los años 1955, 1956, 1957 y 1958 las cantidades respectivas de \$6,875; \$7,500; \$7,500 y \$625.

Si en un año se recibe el 80 por ciento o más del importe por esos servicios prestados, la diferencia del precio total se incluirá en el año en que se reciba, sin necesidad de hacer nuevos prorrateos.

Para la aplicación de este precepto legal, medio mes o menos no se considera y más de medio mes se toma como un mes completo.

Si en determinado año un contribuyente se aprovecha del beneficio de esta disposición legal y posteriormente recibe o acumula rentas por otros servicios prestados, parte de las cuales corresponden a una porción del período entre el cual se distribuyó la renta anterior, deberá tomarse este hecho en consideración al determinar la responsabilidad contributiva para el último año. Ejemplo: Un individuo empezó a prestar servicios personales a la Corporación X el 1º de enero de 1955 y los terminó el 31 de diciembre -- de 1959, fecha en que recibió \$30,000 en pago total por los servicios prestados. Como el servicio se prestó por cinco años y el cobro fue a su terminación, los \$30,000 se distribuyeron entre los sesenta meses, correspondiendo a cada año

\$6,000. El 1º de enero del 1957, el mismo contribuyente - empezó a prestar servicios a la Sociedad ABC los que terminó el 31 de diciembre de 1960, cuando recibió \$14,000 - en pago total. Le correspondió a cada uno de los años 1957, 1958, 1959 y 1960 la cantidad de \$3,600.

Para poder acogerse a los beneficios de esta disposición legal, es mandatorio redeterminar la responsabilidad contributiva para los años 1957, 1958 y 1959, tomando en consideración el importe que por estos dos servicios corresponden a esos años.

Si un contribuyente empieza a prestar servicios - que han de cubrir un período de 36 meses o más, cuya remuneración recibirá al terminar el trabajo y después de haber - transcurrido diez meses contrata los servicios de otra persona para que le ayude en el trabajo, surge el problema si ese otro individuo tiene derecho al beneficio del alivio - contributivo que provee la ley. Parece que no. Si uno de los requisitos esenciales para disfrutar de esta ventaja es que el servicio se preste por 36 meses o más, él no ha cumplido con el mismo. Si puede beneficiarse el primero que empezó a prestar el servicio.

La Ley no fija límite alguno para acogerse a este beneficio. Por eso, si diez años después de haber prestado el servicio, un contribuyente recibe rentas por este concepto, puede recomputar su contribución para aquel o aquellos años.

OBRA ARTISTICA O INVENTO:

Si la renta bruta de un individuo en un año contributivo, derivada de una obra artística o invento no es menor del 80 por ciento de la renta bruta derivada por tal concepto durante ese año, en años anteriores y en los doce meses siguientes, puede distribuir esa renta durante - aquel período que precede al cierre del año contributivo, pero por no más de 36 meses naturales. Para aprovecharse de este beneficio es necesario que concurren estos requisitos:

a) que se trate de renta derivada de obra artística o invento

b) que transcurran por lo menos 36 meses naturales desde que se empieza hasta que se consuma el invento u obra

c) que la renta la reciba una persona natural

d) que se reciba por lo menos el 80 por ciento de esa renta bruta derivada en ese año contributivo en años anteriores y en los doce meses siguientes al cierre del año contributivo.

El término "obra artística o invento" incluye - composiciones literarias, musicales o artísticas, o una patente o propiedad intelectual que cubra un invento o una - composición literaria, musical o artística.

Cuando la compensación por este concepto se recibe al terminar la obra o el invento, su importe se distribuye durante el período que termina con el cierre de - ese año contributivo, pero por no más de 36 meses. Cuando la compensación se recibe con anterioridad a la termina-

ción de la obra o el invento, se distribuye durante el período comprendido desde que se empezó a trabajar hasta el cierre del año contributivo en que se recibe el pago, pero nunca durante más de 36 meses. El procedimiento a usarse para determinar la contribución por esa compensación es como sigue:

1. computar la contribución atribuible a la renta bruta derivada de la obra artística o invento, recibida o acumulada en el año contributivo. Esta sería la diferencia entre la contribución computada para ese año incluyendo tal renta y la contribución excluyendo dicha renta.

2. computar la contribución que se atribuye a tal renta para cada uno de los años, incluyendo el período contributivo corriente, en los cuales caen una o más meses naturales durante los cuales se prestó el servicio, pero sin que excedan 36 en su totalidad. Esta se consigue comparando la contribución para ese año, incluyendo la renta de la obra artística o el invento con la que pagó en dicho año.

3. La contribución para el año contributivo corriente será la contribución para ese año computada sin incluir la renta de la obra artística o el invento, más la que resulte menor de la contribución computada en los números 1 y 2 anteriores.

Este método, aunque parece ser más complicado que el usado para determinar la contribución por servicios prestados por 36 meses o más, sigue el mismo procedimiento y los resultados por uno u otro método son idénticos.

Para hacer la distribución de la renta, se toma como punto de partida el último día del año contributivo en que se recibe o se acumula dicha renta. Si de ahí hacia atrás han transcurrido más de 36 meses, la distribución se hace sólo a los últimos 36 meses. Si han transcurrido menos, se toma el tiempo durante el cual se trabajó. Veamos un ejemplo.

Un contribuyente empezó a trabajar en una composición musical el 1º de febrero de 1955 y la terminó el 30 de noviembre de 1958. La vendió el 1º de mayo de 1958 por \$18,000.

Transcurrieron 46 meses desde que empezó hasta -- que terminó la composición musical, pero la renta sólo se puede distribuir durante los 36 meses que preceden al cierre del año contributivo de 1958, que fue cuando recibió el pago. Así que se le asignan seis mil dólares a cada uno de los años de 1956, 1957 y 1958. Ejemplo: Otro contribuyente empezó a trabajar en un invento el 1º de julio de 1955 y lo terminó el 1º de noviembre de 1958. Lo vendió por \$30,000 los que recibió el 31 de julio de 1957. Aunque se tardó 40 meses en terminar su invento, el ingreso se distribuye entre treinta meses, que representa el tiempo transcurrido desde el 1º de julio de 1955 al 31 de diciembre de 1957, fecha en que terminó el año contributivo del inventor.

Los demás aspectos aplicados a los servicios personales prestados durante 36 meses naturales o más, discutido en el tópico anterior, se aplican a la renta derivada de invento u obra artística.

PAGA ATRASADA:

Cuando un individuo recibe o devenga paga atrasada que excede del 15 por ciento de la renta bruta total para ese año, incluyendo la paga atrasada, puede distribuir -- proporcionalmente su importe entre los meses a que corresponda, si es que con ello recibe algún beneficio contributi-

ve. La Ley indica que el término "paga atrasada" incluye - remuneración recibida o acumulada por:

(a) jornales, sueldos, paga por retiro y cualquiera otra compensación análoga

(b) compensación recibida o devengada por aumentos retrospectivos aprobados por una agencia de los gobiernos de Estados Unidos de Norteamérica o de Puerto Rico

(c) compensación recibida o devengada en un año contributivo por violaciones a leyes del trabajo federales o insulares, que se apliquen a servicios prestados en años anteriores.

Para que la renta por paga atrasada reciba tratamiento especial deberá estar relacionada con uno de estos sucesos:

1. que se haya declarado la quiebra o administración judicial del patrono.

2. que exista controversia en cuanto a la obligación del patrono de pagar la remuneración

3. que no haya fondos para el pago de la remuneración, cuando el patrono sea el Estado Libre Asociado de Puerto Rico, el Gobierno de Estados Unidos o un estado o territorio de éste.

4. cualquier otro suceso de naturaleza análoga.

Para que se pueda aplicar el beneficio de la paga atrasada se han de llenar estos requisitos:

1. que la compensación la reciba o devengue una persona natural

2. que la paga atrasada surja por cualquiera de las cuatro causas antes mencionadas

3. que su importe sea más del 15 por ciento de la renta bruta total correspondiente al año en que se reciba o devengue la paga atrasada.

Si no se puede determinar la cantidad exacta que corresponde a cada año contributivo por la cual se reciba

o devengue la paga atrasada, se distribuirá uniformemente entre los períodos comprendidos. Para dicha distribución no existe límite máximo ni mínimo de tiempo.

En la computación de la contribución por paga atrasada se usará el mismo procedimiento que se aplicó a la renta derivada de obra artística o invento o por servicios personales prestados durante 36 meses o más. Ejemplo: Durante los años contributivos naturales de 1958, 1959 y 1960, un contribuyente tuvo una renta neta tributable de \$1,900, \$3,100 y \$3,400 respectivamente. Además recibió en el 1960, \$2,800 por horas extras que había trabajado durante los años 1958 y 1959 que logró su patrono le pagara a través de un proceso judicial. De esa paga atrasada se atribuyen al 1958, \$1,800 y \$1,000 al 1959. La contribución que este contribuyente tiene que pagar relativa a la paga atrasada, se determina en esta forma:

Diferencia entre:

Contribución para 1960 incluy yendo la paga atrasada \leftarrow (\$3,400 + \$2,800)	\$1,012.20
---	------------

Contribución para 1960 excluy yendo la paga atrasada	<u>472.50</u>	\$ 539.70
---	---------------	-----------

Menos la suma de las diferencias entre:

Contribución para 1959 incluy yendo la paga atrasada que corresponde	\$ 986.95	
Contribución para el 1959 ex cluyendo la paga atrasada	<u>423.25</u>	\$161.70
Contribución para 1958 incluy yendo la paga atrasada	\$ 519.75	
Contribución para 1958 excluy yendo la paga atrasada	<u>239.40</u>	<u>\$280.35</u> <u>442.05</u>

Resultado entre la diferencia de la contribución computada para 1960 incluyendo y excluyendo - la paga atrasada y el aumento en la contribución de años anteriores al aplicarle la paga atrasada que le correspondía

\$ 97.65

Contribución a pagar en el 1960:

Contribución para 1960 incluyendo la paga atrasada

\$1,012.20

Menos Diferencia determinada anteriormente

97.65

\$ 914.55

Al mismo resultado se habría llegado si a la contribución para el año 1960, computada excluyendo la paga atrasada (\$472.50) se le hubieran sumado las diferencias en la contribución recomputada para los años 1958 y 1959 (\$161.70 + \$280.35), incluyendo la parte de la paga atrasada a que le correspondía a cada uno.

No puede considerarse paga atrasada lo recibido por un empleado tres o cuatro años después de prestar el servicio por el hecho de que patrono y empleado acordaron posponer el pago por dificultades económicas. Esas dificultades financieras sólo constituyen razón suficiente para acogerse a la paga atrasada cuando el patrono se declara en quiebra.

Cuando el patrono viola las leyes de salario mínimo y de horas de trabajo, lo que da lugar a una reclamación judicial por parte del obrero, la ley impone una penalidad al patrono equivalente a una cantidad igual a la que venía obligado a pagar. ¿Se considera esa renta por la penalidad, paga atrasada para los fines de recomputar la responsabilidad con-

tributiva? Parece que no. Entendemos que esa pensión impuesta al patrono es para compensar al obrero por los daños y perjuicios causados por no recibir su jornal o salario legal a su debido tiempo.

Aunque la finalidad de esta sección de la ley es minimizar el efecto de la contribución adicional que tiene que pagar un contribuyente al tener rentas tributables altas, la realidad es que muy pocas personas pueden acogerse a ese beneficio. Raro es el profesional que pueda prestar servicios durante 36 meses o más sin recibir adelantos periódicos por el trabajo a hacerse. Tal vez esto sea un incentivo para fomentar las artes, las letras y las ciencias, pero es un número reducido de personas que se dedica a la pintura, a escribir libros o a tratar de llevar a cabo un invento.

El contribuyente que más puede beneficiarse de esta sección es aquel empleado que no recibe el salario o jornal - que debe pagarle el patrono según las leyes del trabajo vigentes en Puerto Rico, o cuando el patrono se cree amo y señor de sus empleados y los obliga a trabajar horas extras sin remuneración adicional. A pesar de que estos casos ocurren con mucha frecuencia, la mayoría de las personas se abstienen de hacer reclamación alguna, bien por la gratitud que por una u otra razón sienten hacia sus patronos o quizás por temor a represalias.

CAPITULO IV

GANANCIAS O PERDIDAS EN VENTAS O PERMUTAS

INTRODUCCION:

Al venderse o permutarse una propiedad puede haber ganancia o pérdida o ninguna de ambas. Para fijar el monto de esa pérdida o de esa ganancia que haya, es necesario saber la inversión que se hizo para adquirir la propiedad o -cual es el punto de partida si ésta se adquirió de otro modo que no fuera por compra-venta o permuta. Ese punto de partida es lo que se denomina "base", que puede ser ajustada o no ajustada. Es ajustada cuando la propiedad ha estado sujeta a mejoras o a un crédito por depreciación, amortización, agotamiento o desgaste. Cuando no ha sido objeto de mejoras o deducciones la base se conoce como no ajustada. Es sustituta la base cuando se fija por referencia a la que tenía en poder de la persona de quien se adquirió o por referencia a otra propiedad.

La ganancia o pérdida en una permuta puede o no tenerse en consideración para fijar la base de la propiedad adquirida. Se considera cuando esa ganancia o pérdida se ha reconocido, esto es, se ha usado para fijar la responsabilidad contributiva del que hizo el traspaso.

BASE DE LA PROPIEDAD PERMUTADA O VENDIDA:

1. Propiedad adquirida por compra: Para toda propiedad que se adquiere de este modo y que luego es objeto de compraventa o permuta, la base a usarse depende de si hay ganancia o pérdida en la transacción y de cuándo se adquirió la propiedad,

Para computar la ganancia se usa el costo o justo valor en el mercado que tenía al 1º de marzo de 1913, el que resulte mayor, si se adquirió antes de esa fecha. De haberse adquirido después del 1º de marzo de 1913, la base es el costo. Para fijar el monto de la pérdida la base es el costo, irrespectivamente de la fecha en que se adquirió.

Ejemplo: En el año de 1910 un contribuyente compró un predio de terreno por \$5,000. Para el 1º de marzo de 1913, tenía un valor en el mercado de \$8,000. Lo vendió en el 1956 por \$48,000. Como en la transacción hay una ganancia se toma como base el justo valor en el mercado al 1º de marzo de 1913, reflejándose una ganancia de \$40,000.

En *Prorrata Doria v Domenech*, 51 DPR 215, la demandante vendió una propiedad que había comprado antes del 1º de marzo de 1913. La venta se efectuó en el año de 1927 por el precio de \$90,000 y la demandante consideró como justo valor en el mercado para el 1º de marzo de 1913, la suma de \$75,000. El Tesorero de Puerto Rico le fijó una base de \$19,000 que representaba la tasación de la finca para fines de la contribución territorial. Mediante prueba presentada por la contribuyente quedó establecido que el justo valor de la finca para 1913, era de \$65,000. Dijo el tribunal que el justo valor en

el mercado "es el precio que puede obtenerse por una propiedad si fuera vendida por un vendedor voluntario a un comprador voluntario, teniendo ambos conocimiento de las condiciones del mercado y bajo condiciones normales y sin compulsión o necesidad de ninguna de las partes".

La base del inventario es el valor que se le fijó de acuerdo al método de valoración que se usó.

2. Propiedad adquirida en relación con ventas simuladas:
La venta simulada es aquella en que el contribuyente vende acciones o valores con el propósito de reflejar una pérdida en su declaración del impuesto, cuando dentro de un período que comienza 30 días antes de la venta y se prolonga 30 días después, compra o se compromete a comprar acciones o valores sustancialmente idénticos.

Cuando la propiedad que se vende se obtuvo como consecuencia de una venta simulada, la base de esas acciones o valores es la que tenía la propiedad originalmente vendida, aumentada o disminuida por la diferencia entre el precio por el cual la propiedad se adquirió y el precio por el cual se dispuso de ella. Ejemplo: Un contribuyente compró dos acciones por \$200. El 20 de diciembre de 1959 las vendió por \$150 y el 2 de enero de 1960 compró dos acciones de la misma corporación por \$175. La base de estas acciones es de \$225 (la base de las acciones vendidas --\$200--, más la diferencia entre el precio de venta --\$150-- y el precio de readquisición --\$175--). Si las acciones se hubiesen readquirido por \$130, su base habría sido de \$180.

3. Propiedad adquirida mediante donación: Para determinar ganancia en la venta de una propiedad que se adquirió por donación antes del 31 de diciembre de 1923, la base es el justo valor en el mercado al momento de la adquisición. Si se adquirió después de tal fecha, la base a usarse es la que tenía en poder del donante o del último dueño que no la adquirió por donación. Cuando el donante o el dueño anterior a éste adquirió la propiedad por donación hay que seguir investigando hacia atrás hasta llegar a una persona que fue dueño de esa propiedad y que no la adquirió por donación. De no ser posible conseguir esta información, el Secretario de Hacienda fijará como base el justo valor en el mercado a la fecha en que la adquirió esa persona.

Para conseguir la pérdida se usa el justo valor en el mercado a la fecha de la donación, si se adquirió antes - del 1º de enero de 1924 y si en o después de esa fecha, se - usa el costo o justo valor en el mercado, cual sea menor, al momento de la donación.

El derecho tributario no exige formalidad alguna - para que tenga lugar una donación. Basta que se desprenda del dominio efectivo de la propiedad. El traspase del título no es decisivo. Se considera fecha de la donación el día en que ésta se consuma, esto es, que se haga una entrega efectiva o implícita. Si hay una entrega de dominio y varios años después se traspasa el título, la donación se considera consumada a la fecha en que se traspasó el dominio. El justo valor en el mercado de la propiedad donada es aquel fijado por

el Secretario de Hacienda para propósitos de la contribución sobre la donación.

4. Propiedad adquirida por nando, legado o herencia: La base de aquella propiedad adquirida por cualquiera de éstos modos, le es el justo valor en el mercado a la fecha de la muerte. Ese justo valor en el mercado es el que fija el Secretario de Hacienda para imponer la contribución sobre herencia. La fecha de la adquisición de propiedad por motivo de la muerte, es la fecha del deceso, irrespectivamente de cuándo, en realidad, se hace el traspase. Así por ejemplo, si una persona constituye un fideicomiso para que se pague un ingreso a cierta persona y que a la muerte de ésta la propiedad se entregue a otra, la base al traspasar la propiedad a esta tercera persona ha de ser el justo valor en el mercado al morir el que constituyó el fideicomiso. Si no se fijara esta fecha como punto de partida, sería difícil determinar la responsabilidad contributiva del causante y además se prestaría para evadir el pago de la contribución, dándole el valor que le convenga al contribuyente al momento de hacer el traspase efectivo.

La participación de un cónyuge en los bienes de la sociedad legal de gananciales tiene como base la que tenían los bienes al momento en que los adquirió la sociedad. Así se decidió en Antonia Armstrong viuda de Rubert y Tribunal de Contribuciones, 74 DPR 184. Al morir el esposo de doña Antonia le tocó a ésta la mitad de varias fincas compradas

en el año de 1916. Luego vendió su participación e informó como ingreso la diferencia entre el precio de venta y el justo valor en el mercado de las propiedades a la fecha de la muerte de su esposo. El Secretario de Hacienda sostuvo que la base de la participación de la viuda en las fincas era el costo. Dijo el Tribunal a este respecto: "Es sabido que el cónyuge en pérstite recibe su mitad en los gananciales por derecho propio, como partícipe de la sociedad conyugal, y no como legatario o heredero del cónyuge premuerto". La base para determinar la ganancia lo era el costo de las fincas para la sociedad legal de gananciales.

5. Propiedad adquirida en fideicomiso: Propiedad adquirida en fideicomiso en o antes del 31 de diciembre de 1923, tiene como base el justo valor en el mercado al transferirse al fideicomiso. Si adquirida después de esta fecha, es la que tenía en poder del fideicomitente, aumentada o disminuida por la ganancia o la pérdida reconocida a éste al crearse el fideicomiso.

6. Propiedad adquirida mediante permuta: El monto de la base de propiedad adquirida en una permuta depende de si se reconoció o no ganancia o pérdida. Si se reconoció ganancia, ésta se suma a la base de la propiedad entregada para llegar a la base de la propiedad recibida.

De haberse sufrido y reconocido alguna pérdida, a la propiedad adquirida le corresponde la base de la propiedad entregada, disminuida por la pérdida que se reconoció.

De no reconocerse ganancia o pérdida, por sustitución, la base de la propiedad entregada se le atribuye a la que se recibe.

7. Propiedad adquirida en reorganizaciones corporativas:

Propiedad de este modo adquirida tiene como base la que tenía en poder de la corporación cedente. Pero si se reconoció ganancia en esa transacción tal base debe aumentarse por el monto de esa ganancia reconocida.

8. Propiedad adquirida mediante otras transacciones:

La propiedad adquirida por una corporación en relación con una reorganización durante el período comprendido entre el 1º de enero de 1924 y el 31 de diciembre de 1953, ambos inclusive, quedando en poder del cedente el control en la propiedad del 50 por ciento o más, la base es la misma que tenía en poder del cedente, aumentada o disminuida por la ganancia o la pérdida reconocida. La misma base se aplica a propiedad adquirida por una corporación después del 31 de diciembre de 1953, en relación con una reorganización, sin importar el grado de control de los cedentes.

No se aplica esta base cuando se trata de acciones o valores de una corporación que es parte en la reorganización, a menos que esas acciones o valores fueran adquiridas mediante la emisión de acciones o valores de la cesionaria en pago total o parcial de la cesión.

Cuando una corporación, después del 31 de diciembre de 1923, adquiere propiedad por la emisión de sus acciones o valores o como sobrante pagado o como aportación de capital,

la base será la que tenía en poder del cedente, aumentada o disminuida por la ganancia reconocida al cedente en esa transacción.

Aquella propiedad adquirida por una corporación en liquidación total de otra corporación, tiene la misma base - que tenía en poder del cedente, si no es reconoció ganancia o pérdida.

Si un accionista recibe acciones o derechos para - adquirir acciones de una corporación, después del 28 de febrero de 1913, mediante un plan de distribución, la base de las acciones que dieron lugar a la adquisición de esas nuevas acciones o derechos se distribuye entre todas las acciones y derechos. Esto es así siempre que no se incluya como renta el valor en el mercado de las acciones o derechos en el año en que se adquirieron. Si se incluyeron como renta proveniente de un dividendo, la base de esas nuevas acciones o derechos viene a ser el importe declarado como renta. En este último caso, la base de las acciones que dieron origen a ese dividendo queda inalterada.

Surge una reorganización corporativa cuando ocurre cualquiera de estos acontecimientos:

1. una fusión o consolidación estatutaria

2. la adquisición por una corporación, a cambio exclusivamente de la totalidad o de parte de sus acciones con derecho al voto, de por lo menos el 80 por ciento de las acciones con derecho al voto y por lo menos el 80 por ciento de las otras clases de acciones de la otra corporación.

3. la adquisición por una corporación a cambio - exclusivamente de la totalidad o de parte de sus acciones con derecho al voto, de sustancialmente todas las propiedades de otra corporación.

4. una cesión por una corporación de todo o parte de sus activos a otra corporación, si inmediatamente después - sus accionistas o ambos quedaren en control de la cesionaria

5. una nueva capitalización

6. un simple cambio de identidad, forma o sitio de organización, conoquiera que se haya efectuado.

Para que exista una reorganización deben cumplirse con estos dos requisitos: a) continuidad de la empresa comercial bajo la forma corporativa modificada, y b) continuidad del interés de parte de aquellas personas que eran dueñas de la empresa con anterioridad a la reorganización.

No existe reorganización si los tenedores de las acciones y obligaciones de la vieja corporación son meramente - tenedores de pagarés a corto plazo en la nueva corporación. La mera compra por una corporación de las propiedades de otra corporación no es una reorganización, pues no existe la continuidad de la empresa ni de los accionistas.

Si como resultado de una reorganización, una corporación que es parte en la transacción, permuta propiedad por acciones o valores en otra corporación que también es parte en la reorganización, y por otra propiedad o dinero, si ésta no se distribuye en seguida a los accionistas tendrá que declarar la ganancia, si la hubiere. Esta ganancia declarada no puede exceder del valor de esa propiedad o dinero.

RECONOCIMIENTO DE LA GANANCIA O PERDIDA EN PERMUTAS:

1. Permutas en especie exclusivamente: Para el derecho civil puertorriqueño, existe una permuta cuando se da una pro-

propiedad a cambio de otra o a cambio de otra y dinero, pero el valor de la propiedad que se entrega es mayor que el efectivo. Sin embargo, para el derecho tributario existe una permuta - cuando se entrega una propiedad que no sea dinero a cambio de otra, o cuando se entrega propiedad y dinero a cambio de otra propiedad, sin importar el valor de eso que se entrega.

La regla general es que se reconoce toda ganancia o pérdida en transacciones con propiedades. Pero frente a esta regla general hay dos excepciones que obedecen a que la nueva propiedad adquirida es una continuación de la vieja propiedad o que tratándose de reorganizaciones, la nueva empresa es una continuación de la vieja. Entre esas excepciones se pueden mencionar:

1. Propiedad que se posee para uso productivo en un negocio o como inversión. Si esta propiedad se permuta por otra propiedad de clase similar, para los mismos fines, no se reconoce ganancia o pérdida. La frase "clase similar" se refiere a la naturaleza o carácter de la propiedad, pero no a su calidad o grado. De esta excepción se excluye el inventario de mercaderías que posee un negocio para la venta a sus clientes o parroquianos. Veamos algunos ejemplos que reflejan el monto de la ganancia determinada, la reconocida y la base que se le asigna a la nueva propiedad: Un contribuyente poseía una máquina de fabricar botellas con una base ajustada de - \$35,000. La permutó por otra que tenía un valor en el mercado de \$40,000. Aunque hubo una ganancia de \$5,000, la misma no se reconoce para propósitos del impuesto sobre la renta, ya que se

trata de una permuta de propiedad por propiedad de clase similar. La base de la máquina adquirida es de \$35,000, o sea, la misma que tenía la máquina que se entregó.

Un año después, cuando la máquina adquirida tenía un valor en los libros de \$31,500, la permutó por una pala mecánica que tenía un valor en el mercado de \$41,500. Hubo una ganancia de \$10,000, la cual se reconoce en su totalidad toda vez - que no se trata de permuta de propiedad por propiedad similar. La base de la nueva propiedad se determina en esta forma:

Valor en los libros de la máquina entregada	\$31,500
Más: Ganancia reconocida en la transacción	<u>10,000</u>
Base de la pala mecánica adquirida	<u>\$41,500</u>

Si además de entregar la propiedad similar se entrega dinero u otra propiedad distinta, su valor se suma a la propiedad similar entregada para determinar la base de la propiedad - que se recibe.

2. Acciones o valores de una corporación permutadas exclusivamente por acciones o valores de esa corporación o de otra, si ambas son parte en la misma reorganización.

3. Acciones por acciones de la misma corporación. La permuta tiene que ser por acciones de la misma clase que hayan sido emitidas por la misma corporación, para que pueda estar exenta de tributación. No es necesario que la corporación sea parte en la transacción; puede ser con otro de sus accionistas. Ejemplo: Un accionista tenía cien acciones comunes que le habían costado \$10,000. Las permutó por acciones comunes de la misma corporación y entregó, además, \$100 en efectivo. Las

nuevas acciones tenían un justo valor en el mercado al momento de la transacción de \$12,000. Aunque hubo una ganancia de \$1,900, no se reconoce por tratarse de propiedad similar. La base de las nuevas acciones es de \$10,100 -- la base de las acciones que entregó mas los \$100--. Si las acciones comunes las hubiera cambiado por acciones preferidas de la misma corporación, la ganancia habría estado sujeta a tributación.

4. Propiedad de una corporación que es parte en -- una reorganización, permutada exclusivamente por acciones o valores de otra corporación que es parte en la reorganización.

5. Cesión a una corporación controlada por el cedente. Cuando una o más personas ceden propiedad a una corporación exclusivamente por acciones o valores de esa corporación -- manteniendo el control de la misma no se reconoce ganancia o -- pérdida en la transacción. Si la transferencia la efectúan dos o más personas, el monto de las acciones que cada uno reciba -- debe estar en proporción a su derecho en la propiedad a la fecha de la permuta. Si la corporación asume una obligación del cedente o si la propiedad cedida está gravada, esa obligación o gravamen se considera como acciones o valores recibidos por el cedente para determinar la proporción requerida.

Para obtener el control de la corporación, esas personas deben poseer por lo menos el 80 por ciento de todas las acciones con derecho al voto que haya emitido la corporación y por lo menos el 80 por ciento de todas las otras acciones de la cesionaria. Ejemplos: "A" es dueño de una propiedad con un valor en los libros de \$20,000 y un valor en el mercado de --

\$50,000. La transfiere por 500 acciones de la corporación ABC, las únicas que ésta ha emitido hasta ese momento. La ganancia o pérdida si alguna no se reconoce. "A" tiene el control de la corporación. La base de sus acciones es de \$20,000, la que tenía su propiedad al momento de la entrega.

"A" y "B" poseen, por separado, dos propiedades con un costo de \$10,000 y \$15,000 y un valor en el mercado de — \$15,000 y 20,000, respectivamente. Las transfieren a una corporación que organizan a cambio de \$21,000 en acciones para "A" y \$28,000 para "B". Es la primera emisión de acciones de esta corporación. La permuta está exenta porque ambos tienen el control de la organización y las acciones que cada uno posee están en proporción a su interés en la propiedad transferida. Las bases de estas propiedades para la corporación son las mismas que tenían en poder de los cedentes.

"C" era dueño de una propiedad que le había costado — \$5,000. Cuando tenía un valor en el mercado de \$25,000, la transfirió a la Corporación X por \$25,000 en acciones de ésta. La corporación había emitido acciones a otras personas por \$12,000. La ganancia de \$19,000 que "C" obtuvo en esta transacción se reconoce porque no adquirió el control de la corporación.

6. Propiedad recibida por una corporación en liquidación total de otra. Las cantidades recibidas por una corporación en liquidación total de otra corporación se han de considerar como pago total a cambio de las acciones en esa corporación. El reconocimiento de ganancia o pérdida está limitado a que la corporación receptora posea por lo menos el 80 por -

ciento de todas las acciones con derecho al voto y el 80 por ciento de todas las demás clases de acciones, excluyendo acciones que no tienen derecho al voto, que sean limitadas y preferidas en cuanto a dividendos. Ese control debe existir al momento de adoptar el plan de liquidación y continuar hasta que se reciba la propiedad. Durante ese mismo período la corporación receptora no puede ser dueña de un porcentaje mayor de cualquier clase de acciones que el que poseía al adoptarse el plan. No se aplica la exención a una liquidación que haya hecho una distribución antes del primer día del primer año contributivo de la corporación receptora que empiece después del 31 de diciembre de 1953.

La liquidación puede ser una sola o una serie de liquidaciones en que se rediman o cancelen todas las acciones de la corporación. Es esencial que exista un estado de liquidación a la fecha en que se hace la primera distribución bajo el plan y que éste continúe hasta la fecha de la disolución de la corporación. Existe un estado de liquidación cuando una corporación deja de ser una empresa en funciones y sus actividades se realizan sólo con el fin de terminar sus asuntos, pagar sus deudas y distribuir el remanente a sus accionistas. Cuando la liquidación se realiza mediante varias liquidaciones que cubren un período de más de un año contributivo, el reconocimiento de la ganancia está sujeto a que se cumplan estos requisitos: a) la propiedad de la corporación debe transferirse de acuerdo a un plan de liquidación, el que debe indicar el período dentro del cual se completará la transferencia de la propiedad de

la corporación en liquidación. Esta liquidación debe terminarse dentro de tres años contados desde la fecha de cierre del año contributivo en que se hizo la primera distribución. b) Para cada año contributivo que caiga total o parcialmente dentro del período de liquidación, la corporación, al rendir su declaración sobre la renta, deberá renunciar al período prescriptivo para la tasación de la contribución en caso en que la liquidación resulte no estar exenta. c) Que la corporación - preste una fianza en cada uno de los años que dure la liquidación para garantizar el pago de cualquier contribución.

Si la transferencia de la propiedad no se completa dentro de los indicados tres años o si la corporación cesa de cualificar en cuanto a la posesión de acciones, se reconocerá ganancia o pérdida en cada distribución.

2. Permutas No Exclusivamente en Especie: Si en la permuta hay envuelta no sólo propiedad similar, sino también propiedad distinta y efectivo, se reconoce ganancia, pero en una cantidad que no exceda del efectivo más el justo valor en el mercado de la propiedad distinta. De ocurrir alguna pérdida no se reconoce. Cuando la permuta no es de propiedad similar, se reconoce la pérdida que ocurra.

Ejemplos: Un contribuyente compró un solar el 8 - de marzo de 1912 por \$2,500 el que tenía un valor en el mercado de \$5,800 al 1º de marzo de 1913. En el año de 1958, lo permutó por otro solar que tenía un valor en el mercado de \$15,000, y recibió, además, \$5,000 en efectivo. La ganancia se determina así:

Valor del solar que se recibió	\$15,000
Efectivo recibido	<u>5,000</u>
Valor total de los bienes recibidos	\$20,000
Menos: Valor en el mercado del solar entregado, al 1º de marzo de 1913	<u>5,800</u>
Ganancia en la transacción	<u>\$14,200</u>

De esta ganancia estará sujeta a tributación la cantidad de \$5,000, equivalente al efectivo recibido en la transacción.

La base del nueve solar se consigne así:

Base del solar entregado	\$ 5,800
Menos efectivo recibido	<u>5,000</u>
Diferencia	800
Más: Ganancia reconocida	<u>5,000</u>
	<u>\$ 5,800</u>

En el año de 1925, un contribuyente recibió una donación de un solar y una casa que siempre usó como su residencia. Esa propiedad le había costado al donante \$7,200, pero al momento de la donación tenía un valor en el mercado de \$12,000. La permutó en el año de 1937 por otra propiedad similar con un valor en el mercado de \$6,000 y también recibió \$3,000 en efectivo. La ganancia en la transacción fue de 1,800, computada en esta forma:

Valor de la casa y el solar recibidos	\$6,000
Efectivo	<u>1,000</u>
Valor de las propiedades recibidas	\$9,000
Menos: Base de la propiedad entregada	<u>7,200</u>
Ganancia Determinada	<u>\$1,800</u>

El total de la ganancia determinada debió reconocerse por cuanto no excedía del efectivo recibido. La base de la nueva propiedad se consigue así:

Base de la propiedad entregada	\$7,200
Menos: Efectivo recibido	<u>1,000</u>
Diferencia	\$4,200
Mas: Ganancia reconocida	<u>1,800</u>
Base de la nueva propiedad	<u>\$6,000</u>

Un contribuyente heredó de su tío acciones comunes de la Corporación X que tenían un valor en el mercado de \$38,000 al momento de la muerte, pero que le habían costado \$16,000 a su tío. Las permutó más tarde por \$3,000 en efectivo y por acciones de otra corporación que tenían un valor en el mercado de \$30,000. La ganancia o pérdida se fijó en esta forma:

Valor de las acciones recibidas	\$30,000
Efectivo	<u>3,000</u>
Importe total recibido	\$33,000
Base de las acciones comunes entregadas	<u>18,000</u>
Pérdida en la transacción	<u>\$ 5,000</u>

La totalidad de la pérdida se reconoce por cuanto - las acciones que se recibieron no son de la misma clase que las entregadas. Se consideran propiedades distintas. La base de las nuevas acciones es de \$33,000 (la base de las acciones entregadas disminuida por la pérdida reconocida).

Un contribuyente era dueño de una finca rústica que tenía una base ajustada de \$62,000. La permutó por otra finca rústica con un valor en el mercado de \$48,000 y \$7,000 en efectivo.

Hubo una pérdida en esta transacción de \$7,000, determinada al comparar los valores recibidos ($48,000 + 7,000$), con la base de la propiedad entregada (\$62,000). Esta pérdida no se reconoce por tratarse de una permuta en que hay envuelta propiedad similar. La base de la vieja finca se le aplica, por sustitución a la nueva finca adquirida.

Un contribuyente era dueño de una finca que tenía una base ajustada de \$25,000 la que estaba gravada con una hipoteca de \$8,000. La permutó por otra finca con un valor en el mercado de \$30,000 y \$10,000 en efectivo. El adquirente de la finca asumió la responsabilidad de la hipoteca. La ganancia en la transacción es la siguiente:

Valor de la finca que recibí	\$30,000
Efectivo	10,000
Importe de la hipoteca	<u>8,000</u>
	\$48,000
Menos: Base de la propiedad entregada	<u>25,000</u>
Ganancia determinada	<u>\$23,000</u>

Se reconoció ganancia sólo por \$18,000 que es la suma del efectivo recibido y de la hipoteca asumida por el adquirente de la finca. La base de la nueva propiedad se determina así:

Base de la finca entregada		\$25,000
Menos: Efectivo recibido	\$10,000	
Importe de la hipoteca	<u>8,000</u>	<u>18,000</u>
		\$ 7,000
Mas: Ganancia reconocida		<u>18,000</u>
Base de la nueva propiedad		<u>\$25,000</u>

RECONOCIMIENTO DE GANANCIA O PERDIDA EN VENTAS DE PROPIEDAD:

Cuando un contribuyente vende una propiedad reconoce toda la ganancia o toda la pérdida que tenga en la transacción. Si la venta se hizo a plazos, la ganancia obtenida se irá incluyendo como renta en cada uno de los años, a medida que se vaya realizando.

Una corporación era dueña de un solar y un edificio - que había adquirido por \$45,000. La hizo mejoras a un costo de \$25,000. Después de usar la propiedad durante diez años, la vendió por \$84,000. Al momento de la venta, el edificio tenía una depreciación acumulada de \$9,500 y las mejoras de \$3,700. Veamos la forma en que se determina la ganancia o la pérdida de esta transacción:

Precio de venta de la propiedad		\$84,000
Menos: Costo solar y edificio	\$45,000	
Depreciación Acumulada	<u>9,500</u>	<u>35,500</u>
Costo de las mejoras	\$25,000	
Depreciación Acumulada	<u>3,700</u>	<u>21,300</u>
		<u>56,800</u>
Ganancia determinada y reconocida		<u>\$27,200</u>

CAPITULO V

RENTA DERIVADA DE TRANSACCIONES EN VENTAS A PLAZOS O CON PAGO DIFERIDO

EN GENERAL:

La renta que un contribuyente deriva de la explotación de un negocio o industria es fuente de tributación. Para llegar a esa renta que verdaderamente está sujeta a tributación, hay que especificar si se trata de una persona natural o jurídica. La persona natural, no sólo tiene derecho a deducir los gastos pagados e incurridos en producir esa renta, sino que también se le permiten otras deducciones no relacionadas con ese negocio.

Las personas jurídicas —corporaciones y sociedades— por el contrario, han de deducir, por regla general, únicamente los gastos y costes en que han incurrido para producir la renta por la cual han de pagar el impuesto. Ambas clases de contribuyentes han de usar el método de acumulación, si es que necesitan practicar inventarios, para fijar el líquido imponible.

La Ley que fija el impuesto sobre la renta también permite a los comerciantes y no comerciantes usar el método de ventas a plazos para calcular la renta que ha de tributar. Así, pues, el contribuyente, sea persona natural o ju-

rídica, puede declarar como renta en un año dado, aquella proporción de los plazos cobrados en ese año que la ganancia bruta total en la venta guarde con el precio del contrato. Los cobros no necesariamente tienen que ser en dinero. Pueden ser en cualquier otra clase de propiedad excepte cuantas a cobrar o evidencias de deudas del comprador.

PROPIEDAD MUEBLE VENDIDA A PLAZOS:

1. Traficante en bienes muebles: Aquellas personas que regularmente hacen ventas, o en cualquier otra forma disponen de propiedad mueble a plazos, pueden acogerse a las disposiciones de esta sección y declarar como renta la ganancia en las ventas que haga a medida que vaya recibiendo el importe de éstas. Es requisito esencial para poder acogerse a esta disposición, que el contribuyente se dedique regularmente a venta de bienes muebles a plazos. Aunque no es requisito indispensable, el contribuyente debe mantener récords de contabilidad que permitan al Secretario de Hacienda comprobar las ventas, el por ciento de beneficio bruto y los cobros recibidos en cada año.

El costo de esas ventas y los demás gastos incurridos se deducen totalmente de la renta obtenida en el año en que se hace la venta. En años posteriores se deducirán aquellos gastos que se incurran en hacer las gestiones de cobro. Ilustración: Un comerciante en un año contributivo hizo ventas a plazos por \$60,000. El costo de la mercancía vendida,

incluyendo los fletes fue de \$40,800. Durante el primer año hizo cobros por \$28,500.

Para buscar el beneficio bruto en estas ventas, se resta el costo de la mercancía (\$40,800) del precio de venta (\$60,000), quedando una diferencia de \$19,200. Este beneficio bruto se divide por el precio de venta para conseguir la proporción que existe entre ambos --32 por ciento--. Este por ciento se ha de aplicar a los cobros de cada año, pertenecientes a las ventas de ese año, para saber la ganancia realizada y que ha de incluirse como renta. En el ejemplo que nos ocupa, la ganancia obtenida en el primer año de la venta es de \$9,120 (\$28,500 x .32).

Las transacciones que este comerciante debió hacer en sus libros de contabilidad para registrar las ventas, los cobros y la realización de la ganancia son:

Cuentas a Cobrar en Ventas a Plazos	60,000	
Costo de las Ventas a Plazos		40,800
Ganancia Bruta No Realizada		19,200
Para registrar las ventas a plazos		
Caja	28,500	
Cuentas a Cobrar en Ventas a Plazos		28,500
Para registrar los cobros de las ventas		
Ganancia Bruta No Realizada	9,120	
Ganancia Bruta Realizada		9,120
Para registrar la ganancia que se ha realizado durante el año por concepto de ventas a plazos.		

2. Ventas Casuales de Bienes Muebles: Si un contribuyente hace una venta casual de propiedad mueble, puede usar el método de ventas a plazos para declarar su renta siempre que se llenen estos dos requisitos: 1) que el pago inicial no exceda del 30 por ciento del precio de venta y 2) que el

precio de venta exceda de mil dólares.

El pago inicial incluye el pronto pago que se hizo al efectuar el contrato de compraventa, más todas las obligaciones hechas durante el año contributivo en que se consumó la venta.

Si un comerciante vende una propiedad que no es la que tiene regularmente para la venta, debe cumplir con estos dos requisitos para poder declarar esa renta por el método de ventas a plazos. Ejemplo: Un comerciante vendió el 5 de septiembre de 1958, por \$3,500 una máquina, que había estado usando en su negocio. Esta tenía un valor en los libros de \$2,450 al momento de la venta. Recibió pronto — un pago de \$600 y la diferencia a pagarse en plazos mensuales de \$100. Este contribuyente usa el año natural como su período contributivo.

Durante el primer año recibió \$900 —el pronto pago de \$600 mas tres plazos de \$100. Pudo declarar esa renta usando el método de ventas a plazos porque el precio de venta es mayor de mil dólares y el pago inicial es menor — del 30 por ciento del precio de venta.

Para adoptar el método de ventas a plazos el contribuyente no necesita autorización previa del Secretario de Hacienda. Los pagos recibidos en el año en que se adopta tal método, pero que corresponden a ventas cuya renta — total fue declarada bajo un sistema anterior, no pueden excluirse para determinar el monto de la renta en el año en que se adopta.

Si el contribuyente está usando el método de ventas a plazos y desea cambiar al de acumulación, necesita el consentimiento del Secretario de Hacienda. Al efectuar el cambio viene obligado a declarar como renta adicional en el año contributivo en que el cambio surte efecto, todas las ganancias no declaradas previamente que pertenezcan a pagos vencidos - en contratos de ventas a plazos para la fecha del cierre del año contributivo anterior. Tanto en uno como en otro caso, el resultado final es que hay una renta que ha estado sujeta a tributación en dos ocasiones distintas, lo que tiende a penalizar al contribuyente.

REPOSESIONES:

Cuando el comprador de la propiedad no satisface - los plazos a su debido tiempo, al vendedor le asiste el derecho a reposar la propiedad. En este caso, la Ley de Contribución sobre la Renta exige que se determine y declare - cualquier ganancia o pérdida en la reposición. Esta sería la diferencia entre el justo valor en el mercado de la propiedad reposada y la base del crédito o de los documentos pendientes de cobro, más cualquier costo incurrido en readquirir la propiedad. La base de esos créditos o documentos se consigue aplicándole el por ciento de beneficio bruto y restándole.

Si la propiedad la readquiere el vendedor en pública subasta se presumirá que el precio de compra o licita-

ción equivale al justo valor en el mercado. La propiedad debe anotarse en los libros de contabilidad al justo valor en el mercado y si luego se vende por más, la diferencia es ganancia tributable.

En el ejemplo anterior el comprador pagó los plazos con puntualidad hasta el 5 de agosto de 1959 y de ahí en adelante no pagó más. La máquina se reposcó el 10 de octubre de 1959 cuando tenía un valor en el mercado de \$2,200. Se gastaron \$50 en la reposición. La cantidad pendiente de cobro se determina mediante el siguiente cómputo:

Precio de venta de la máquina		\$3,500
Menos: Pronto pago	\$ 600	
Cobro de 11 plazos a \$100	<u>1,100</u>	<u>1,700</u>
Importe pendiente de cobro		<u>\$1,800</u>

En estos \$1,800 hay un elemento de ganancia equivalente al 30 por ciento que asciende a \$540, quedando una base al crédito pendiente de cobro de \$1,260. La entrada a hacerse en los libros de contabilidad para registrar la reposición es ésta:

Máquina Reposada	2,200	
Ganancia Bruta No Realizada	780	
Ganancia Bruta Realizada		240
Ganancia en Reposición		940
Cuentas a Cobrar en Ventas a Plazos		1,800

La renta a declararse por esta reposición es de \$940 que resulta ser la diferencia entre el justo valor en el mercado de la máquina al momento de la reposición (\$2,200) y la base del crédito pendiente de cobro (\$1,260). A esta ganancia, claro está, hay que deducirle los \$50 gastados en

la reposición.

Este aspecto de las reposiciones no aparece en la Ley, pero sí en su Reglamento.

La materia de reposiciones por artículos vendidos condicionalmente, aparece minuciosamente reglamentada en las secciones 36 y 37 del Título 10 de las Leyes de Puerto Rico Anotadas. Establecen estas secciones, aprobadas desde el año de 1925, que si fuere necesario reposar la mercancía por el incumplimiento de las condiciones de venta, el vendedor deberá presentar una declaración jurada al tribunal haciendo constar el hecho del incumplimiento y que la reclamación es de buena fe. Esa declaración deberá ir acompañada con una copia del contrato de venta condicional en la que conste una nota de inscripción en el registro de ventas condicionales. El juez, después de oír a las partes, si lo creyere justificado, ordenará al alguacil que se incaute de los bienes y que los entregue al vendedor.

Este deberá retener los bienes durante 30 días para dar oportunidad al comprador a cumplir con el contrato y a recuperar los bienes. Al transcurrir los 30 días, sin gestión alguna de parte del comprador, el vendedor podrá vender los bienes en pública subasta. De lo que obtenga por ellos, retendrá la cantidad adeudada mas los gastos de almacenaje y venta. El remanente, si alguno, corresponde al comprador, a quien se deberá notificar en seguida, bien personalmente o por correo. Si el remanente no es re-

clamado dentro de los 30 días siguientes a la venta en pública subasta, deberá entregarse al tesorero municipal o al alcaide del municipio donde se efectuó la venta, junto con una copia de la notificación remitida al comprador o al cesionario, así como una declaración certificada de lo que se le debía y los gastos que tuvo en la reposición. Si el remanente no es reclamado por la persona con derecho al mismo dentro de los cinco años siguientes, se ingresará en los fondos del municipio.

Si los bienes no son vendidos en subasta pública dentro de los 30 días siguientes a la expiración del período de 30 días después de reposerse, el comprador o su cesionario podrá recuperar del vendedor la cantidad abonada al precio de venta, menos una cantidad razonable por el uso de esos artículos por el tiempo que estuvieron en poder del comprador condicional o su cesionario.

De ocurrir algún déficit en la transacción, el vendedor tiene derecho a recobrarlo del comprador condicional. De no poder efectuar el cobro, puede eliminarlo de sus libros de contabilidad como una cuenta incobrable.

Tal parece que el Secretario de Hacienda se limitó a copiar lo relativo a las reposiciones que contiene el Reglamento o la Ley de Rentas Internas de Estados Unidos de Norteamérica o que adoptó la práctica que se sigue en contabilidad, sin percatarse de que el aspecto de las reposiciones aparece muy bien reglamentado en nuestras leyes.

Somos de opinión que una disposición reglamentaria redactada y aprobada por un funcionario de la rama ejecutiva no debe prevalecer sobre una ley aprobada por el poder legislativo. Pero asumiendo que el vendedor está autorizado para retener cualquier exceso entre lo que se debe, los gastos en que incurre el vendedor reposedor y el precio de venta del artículo reposado, tampoco debería inferirse como renta el beneficio obtenido en la reposición por cuanto, probablemente no se ha realizado esa ganancia al finalizar el año contributivo en que tuvo lugar la reposición. Sería tributar sobre una ganancia que aún no se ha realizado y que tal vez nunca se realizará. Lo más sabio es que se posponga la declaración de cualquier posible ganancia para el año en que se realice.

PROPIEDAD INMUEBLE VENDIDA A PLAZOS:

Si una persona natural o jurídica vende bienes inmuebles a plazo, puede, si así lo desea, posponer la declaración del beneficio obtenido en la transacción hasta el año en que verdaderamente cobre el beneficio. Cada cobro - que realice se presume que contiene un elemento de costo y un elemento de ganancia. Así que, a medida que vaya cobrando los plazos, va recuperando el costo y obteniendo una ganancia. Puede declarar como renta de esas ventas, en cualquier año contributivo, aquella proporción de los plazos cobrados en ese año, que la ganancia bruta total guarde con el

precio del contrato. El precio del contrato es el derecho o participación que tiene el dueño de la propiedad en la misma. Por lo que si hay propiedad que tiene algún gravamen hipotecario y se vende a plazos, hay que restarle la hipoteca al precio de venta para determinar el precio del contrato. Esto se hace así cuando el precio de venta incluye el derecho del vendedor y el del acreedor hipotecario.

Esta disposición cubre a toda persona, sea o no comerciante. Para beneficiarse del método de ventas a plazos, es indispensable que el pago inicial no exceda del 30 por ciento del precio del contrato.

Si sobre la propiedad descansa algún gravamen hipotecario a la fecha de la venta, éste debe considerarse parte del precio de venta irrespectivamente que la propiedad se tome sujeta al gravamen o que el comprador asuma esa responsabilidad. Si el monto de la hipoteca excede de la base de la propiedad vendida, dicho exceso deberá considerarse como parte del pago inicial, o del precio del contrato. Las comisiones y otros gastos de venta no pueden tomarse en cuenta al determinar el monto de los pagos iniciales, el precio del contrato y el precio de venta.

Si durante el año de la venta no se recibe pago alguno, sino que la totalidad del precio ha de recibirse en un año o años posteriores, no puede considerarse como venta a plazos o con pagos diferidos. Estos métodos suponen que se reciba algún pago inicial durante el primer año. Ejemplos: Un contribuyente vendió, el 5 de febrero de 1956, veinte cuerdas

de terreno a \$1,000 cada una. Recibió \$5,000 en efectivo al momento de la compraventa y tres pagarés hipotecarios a vencer el día 5 de febrero de los años 1957, 1958 y 1959. La finca la había costado \$8,000 diez años antes.

Puede usar el método de ventas a plazos para declarar su renta porque el pago inicial es sólo el 25 por ciento del precio del contrato. El por ciento de beneficio es de 80 (\$12,000 que representa la ganancia dividida entre \$20,000 que es el precio de venta). En el año de la venta - debió incluir como ganancia realizada en la transacción, - \$3,000 que equivale al 60 por ciento de los \$5,000 que se - cobraron.

Un contribuyente era dueño de un edificio y un solar con un valor en los libros de \$35,000. La propiedad estaba gravada con una hipoteca de \$10,000. Vendió esta propiedad en \$70,000, pero el comprador retuvo el importe de la hipoteca para saldarla en su oportunidad. En pago del precio de venta el vendedor recibió \$15,000 en efectivo y tres pagarés por cantidades iguales a vencer uno cada año.

El precio del contrato aquí es de \$60,000 (\$70,000 - \$10,000), que es la participación del vendedor en la propiedad y la ganancia obtenida es de \$35,000 (\$70,000 - \$35,000) y representa 58.33 1/3 por ciento del precio del contrato - (\$35,000 dividida entre \$60,000). En el año de la venta este contribuyente realizó un beneficio de \$8,750 (58.33 1/3 % de \$15,000).

Un contribuyente es dueño de una propiedad que tiene una base ajustada de \$75,000. Está gravada con una hipoteca de \$100,000 y la vendió en enero de 1958 por \$300,000 recibiendo \$50,000 en efectivo y tres pagarés hipotecarios de \$50,000 cada uno a vencer el 8 de enero de los años 1959, 1960 y 1961. El comprador asumió la hipoteca de cien mil dólares. ¿Cuál es el precio del contrato? ¿A cuánto ascendió el pago inicial? ¿Cuál fue la ganancia que este contribuyente tuvo - que declarar en el año que hizo la venta?

Precio del contrato:

Precio de venta	\$300,000
Menos: Gravamen que asumió el comprador	<u>100,000</u>
Diferencia	\$200,000
Mas: Exceso del gravamen de \$100,000 sobre la base de \$75,000	<u>25,000</u>
Precio del contrato	<u>\$225,000</u>

Importe del Pago Inicial:

Efectivo recibido	\$ 50,000
Mas : Exceso de la hipoteca asumida por el comprador (\$100,000) sobre la base ajustada de la propiedad (\$75,000)	<u>25,000</u>
Pago Inicial	<u>\$ 75,000</u>

El beneficio en la venta fue de \$225,000 (precio de venta --\$300,000, menos la base ajustada de la propiedad--\$75,000). El por ciento de ganancia es de cien por ciento. -- Este se determinó dividiendo el beneficio bruto (\$225,000) entre el precio del contrato (\$225,000). Así que, en el año

en que hizo la venta debió incluir como renta los \$50,000 que recibió en efectivo mas el exceso de la hipoteca que - gravaba la finca (\$100,000) sobre la base ajustada (\$75,000) lo que resulta ser \$25,000, quedando un beneficio realizado de \$75,000 equivalente al pago inicial.

Cuando se infiere una ventajosa bajo el método - de ventas a plazos es porque las condiciones del contrato - así lo ameritan y no porque se desea evadir el pago de la contribución. Cualquier tribunal de justicia entraría en el examen cuidadoso de los hechos para concluir si verdaderamente hubo una venta a plazos.

En Rubert Armstrong y Tribunal de Contribuciones, 74 DPR 51, los demandantes, en diciembre de 1947, vendieron una finca por \$64,000, recibiendo \$12,000 en efectivo y cuatro pagarés hipotecarios de \$12,800 cada uno, a pagarse dos en el año de 1958 y los otros dos en el 1959, con interés - al dos por ciento anual. En la escritura de compraventa e hipoteca se convino que la compradora podía sustituir la hipoteca por una garantía prendaria. Tres días después de otorgar esta escritura, las partes firmaron un contrato de prenda en el que manifestaron que la compradora había constituido una prenda por \$52,421 para garantizar el pago del precio aplazado, mas los intereses, costas, gastos y honorarios de abogado, en caso de reclamación judicial. Esa suma de dinero había sido depositada en un banco, según le manifestó el representante del mismo quien compareció en el contrato.

En esta misma escritura se liberó la finca de la hipoteca.

Los demandantes informaron la ganancia obtenida en esta transacción, mediante el método de ventas a plazos, pero el Secretario de Hacienda le rechazó porque, a su entender, la venta había sido hecha de contado.

Dijo el tribunal que renta de un contribuyente - que se acoge al método de ventas a plazos ha de considerarse dinero en efectivo y por lo tanto sujeto a tributación en el año en que adquiere el poder absoluto de recibirlo, aunque no ejercite o posponga ejercitar ese poder. Los pagarés tenían justo valor en el mercado al momento de la venta y por lo tanto equivalían a efectivo recibido. Una obligación tiene justo valor en el mercado cuando no es contingente, especulativa ni depende de hechos inciertos. Aquí la compradora no podía retirar el dinero del banco y los vendedores tenían derecho absoluto de recibir el importe de los plazos en las fechas de vencimiento o acudir al dinero depositado en prenda en caso que los pagos no se verificasen. Los vendedores, pues, estaban plenamente garantizados por lo que las obligaciones tenían valor en el mercado.

Se trata de un caso excepcional en que se efectuó un plan de ventas a plazos con el único motivo de evadir el pago de la contribución. El motivo para evitar el pago de la contribución por sí solo no establece responsabilidad - si la transacción, desligada de ese motivo, tampoco la crea.

Los demandantes tenían el peso de la prueba para evitar el pago de la contribución en un solo año y no lo

hicieron. Así que la venta es una de contado y no a plazos.

Este caso se decidió de acuerdo a la Ley de Contribución sobre la Renta de 1925, cuya sección 5 (e) lee: "La cantidad realizada en la venta o cualquier otra disposición que se hiciera de la propiedad, será la suma de cualesquiera cantidades de dinero recibidas más el justo valor de la propiedad en el mercado". Implícitamente esta sección reconocía el método de ventas a plazos. El Reglamento de entonces indicaba que las obligaciones de un comprador que hacía un pago inicial de menos del 25 por ciento del precio total, ordinariamente no debían considerarse como que tenían justo valor en el mercado. Sin embargo, en este caso había plena garantía de cobrar su importe y por lo tanto tenían justo valor en el mercado, sin trabas de especie alguna.

Aun bajo la Ley vigente actualmente la transacción no podía considerarse como una genuina venta a plazos. Claramente, el único propósito de constituir la hipoteca era el evadir la responsabilidad tributaria.

Si los demandantes hubieran retenido la hipoteca hasta su vencimiento, sin establecer garantía prendaria alguna, les habría sido más fácil probar que las condiciones económicas de la compradora fue la causa por la cual se realizó la venta a plazos y que los pagos recibidos no tenían justo valor en el mercado al momento de la celebración del contrato.

Bajo el derecho fiscal vigente no era necesario - prebar ninguna de esas condiciones para considerarse como - una venta a plazos, siempre que no se hubiera celebrado el contrato de prenda. La venta de bienes inmuebles a plazos, hoy día, no exige que las evidencias de deudas que se reciben tengan valor en el mercado, siempre que el pago inicial no exceda del 30 por ciento del precio del contrato y en este caso se cumplía con esta condición.

PROPIEDAD INMUEBLE VENDIDA CON PAGOS DIFERIDOS:

Cuando se vende una propiedad inmueble con precio aplazado y el pago inicial excede del 30 por ciento del precio del contrato, no puede usarse el método de ventas a plazos para declarar el beneficio obtenido en la venta. Sin embargo, la Ley permite a tal contribuyente escogerse al método de "pago diferido". Consiste éste en incluir como parte del pago inicial no sólo el efectivo o el valor de otra propiedad recibida, sino también el justo valor en el mercado de las obligaciones recibidas del comprador. Cualquier remanente entre ese justo valor en el mercado y el valor nominal de las obligaciones, se considerará como renta en el año en que cobre esas obligaciones.

¿A qué fecha se determina el justo valor en el mercado de las obligaciones que se reciben del comprador? ¿A la fecha en que se celebra el contrato de compraventa o al cierre del año contributivo en que éste se celebra? Definiéndose se "pago inicial" como todo lo que se recibe durante el año

en que la venta se lleva a efecto, también el justo valer - en el mercado de los pagarés u otros documentos debe considerarse a la fecha del cierre de dicho año contributivo.

¿Puede considerarse como parte del pago inicial lo que reciba el vendedor por la venta u otra disposición de las obligaciones del comprador durante el año de la venta? Parece que sí. Si el vendedor se desprende de las obligaciones sin que se reserve ningún derecho sobre las mismas, el precio de venta viene a ser lo que recibió como pago inicial más lo que reciba por la venta de esas obligaciones. Ejemplo: Un contribuyente era dueño de una propiedad la que tenía una base ajustada de \$45,000 al 30 de noviembre de 1948. La propiedad estaba gravada por una hipoteca de \$11,000. La vendió en esa misma fecha por \$96,000, recibiendo a cambio - \$35,000 en efectivo y dos pagarés hipotecarios de \$25,000 cada uno a vencer en igual fecha en los años 1958 y 1959. El comprador asumió el gravamen de \$11,000. Los pagarés que entregó el comprador tenían un valor en el mercado de \$20,000 cada uno. Determine la renta que debió declarar este contribuyente en cada año relacionado con esta transacción.

Determinación de la Renta a Declarar en 1948

Efectivo recibido al momento de la venta	\$35,000
Valor de la hipoteca asumida por el comprador	11,000
Valor en el mercado de los pagarés	<u>40,000</u>
Pago inicial	\$86,000
Menos: Base ajustada de la propiedad vendida	<u>45,000</u>
Renta a declararse en el 1948	<u>41,000</u>

Si el comprador hace efectivo el valor nominal - de los pagarés en las fechas de su vencimiento, el vendedor deberá incluir como renta de cada año la cantidad de \$5,000 que resulta ser la diferencia entre el valor nominal de cada pagaré (\$25,000) y el justo valor en el mercado (\$20,000).

Cuando las obligaciones que se reciban en pago de una venta de bienes inmuebles con pago diferido no tengan justo valor en el mercado, el efectivo u otra propiedad - que se reciba y que tenga valor en el mercado se aplicará a recobrar la base de la propiedad vendida. No se realizará ganancia hasta tanto se haya recobrado el costo total. Se considera que una obligación tiene un justo valor en el mercado cuando no es contingente ni especulativa ni depende - de hechos inciertos. Sólo en casos raros y excepcionales - las obligaciones u otra propiedad no tienen valor en el mercado.

REPOSICIONES DE PROPIEDAD INMUEBLE VENDIDA A PLAZOS:

Si la propiedad inmueble vendida a plazos o mediante pagos diferidos es readquirida debido al incumplimiento por parte del comprador, el justo valor de la misma al momento de la reposición será la base para determinar la ganancia o la pérdida.

Si el vendedor se reservó el título de la propiedad, al repesar, se determinará ganancia o pérdida compa-

ando los pagos recibidos mas el justo valor en el mercado de las mejoras que el comprador hizo a la propiedad, si algunas, con la ganancia previamente declarada y una cantidad que represente lo que hubiese sido un ajuste razonable por depreciación durante el tiempo que la propiedad estuvo en poder del comprador. La base de la propiedad reposada será la base a la fecha de la venta mas el justo valor de las mejoras al ocurrir la reposición.

Si el título de propiedad se había transferido y el comprador voluntariamente accede a devolver la propiedad, el justo valor de ésta mas el de cualquier mejora que hubiere sido hecha por el comprador, se considerará como el recibo de pago contra las obligaciones. Si hay ganancia en la reposición se considerará como renta ordinaria. Esta viene a ser la diferencia entre el justo valor en el mercado y la base de las obligaciones. Si hay pérdida y no se puede cobrar del comprador, se deducible como deuda incobrable. Si las obligaciones son valores, cualquier ganancia o pérdida en la reposición será una ganancia o pérdida de capital.

DISPOSICION DE OBLIGACIONES A PLAZOS:

Cuando una obligación a plazos es satisfecha por una cantidad distinta a su valor nominal o se dispone de ella en otra forma --venta, permuta, etc.--, hay ganancia o pérdida en dicha transacción. Si se satisface por valor distinto al valor nominal, la ganancia o pérdida es la diferen

cia entre la base y el importe que se recibe. Cuando se dispone de ella en otra forma que no sea mediante el pago por el deudor, la ganancia o pérdida viene a ser la diferencia entre la base y el justo valor en el mercado a la fecha de la transferencia.

Para fijar la base de la obligación hay que deducirle a su valor nominal la ganancia que se habría declarado de haberse satisfecho la obligación en su totalidad. La ganancia o pérdida se considerará como resultante de la venta o permuta de la propiedad respecto a la cual la obligación a plazos fue recibida. Ejemplo: Una corporación vendió una finca por \$100,000 el 2 de mayo de 1958, la que tenía una base ajustada de \$70,000. Recibió a cambio, \$40,000 en efectivo y tres pagarés hipotecarios a vencer en los años 1959, 1960 y 1961. El beneficio bruto en la venta de \$30,000 equivalía al 30 por ciento sobre el precio de venta. En abril de 1959 vendió los tres pagarés por \$48,000. La ganancia en esta transacción se determinó así:

Precio de venta de los 3 pagarés	\$48,000
Menos: Base de los 3 pagarés:	
Valor nominal de los pagarés	\$60,000
Ganancia a obtenerse si los pagarés hubiesen sido satisfechos (30% de \$60,000)	<u>18,000</u>
	<u>42,000</u>
Ganancia realizada en la venta	<u>\$ 6,000</u>

Si los pagarés hubiesen sido distribuidos a los accionistas en forma de dividendos, se habría tomado el justo valor en el mercado a la fecha de la distribución, para fijar la ganancia obtenida por la corporación en la transacción.

Cuando las obligaciones son transferidas por razón de la muerte del tomador o tenedor, no es necesario determinar la ganancia o la pérdida que tuvo el causante por razón de dicha transacción siempre que se radique una fianza ante el Secretario de Hacienda para garantizar que la persona a quien se han de transferir las obligaciones incluirá como renta suya la misma proporción que hubiera tenido que declarar el causante. El heredero o legatario tendrá que cumplir con este requisito al momento de recibir el pago de las obligaciones o al momento de venderlas, permutarlas o de otro modo transferirlas. En otras palabras, se exige al heredero o legatario que use la base que tenían las obligaciones en poder del causante y no su justo valor en el mercado a la fecha en que aquél las adquirió.¹

No se reconoce ganancia o pérdida cuando las obligaciones se transfieren a otra corporación con motivo de una liquidación.

CAPITULO VI

GANANCIAS O PERDIDAS EN CONVERSIONES INVOLUNTARIAS Y EN LA VENTA U OTRA DISPOSICION DE LA PROPIEDAD QUE - EL CONTRIBUYENTE UTILIZA COMO VIVIENDA

CONVERSIONES INVOLUNTARIAS:

1. En General: La conversión involuntaria surge por la ocurrencia de un hecho que obliga a un contribuyente a desprenderse, sin su deseo, de una propiedad. Ese desprendimiento puede ser total o parcial, causado por robo, incautación, expropiación forzosa, incendio, huracán o terremoto. La incautación o expropiación forzosa no tiene que consumarse, pues basta que haya un peligro inminente de que ello ocurra. Si bajo el peligro de incautación o de expropiación forzosa, el contribuyente se deshace de su propiedad, se considera tal desprendimiento como conversión en contra de su voluntad.

Esta disposición de ley tiende a minorar la carga contributiva de las personas afectadas por tales conversiones, pues pospone el que se considere como renta la ganancia obtenida en esa transacción hasta que se disponga de la nueva propiedad. Debe hacerse una nueva inversión, pues de lo contrario, de haber ganancia, se reconoce en el

año en que tuvo lugar la conversión. Cubre este precepto legal tanto a las personas naturales como a las jurídicas.

Esta reglamentación no es aplicable a propiedad - que el contribuyente utiliza como vivienda. La conversión forzosa de tal propiedad es objeto de reglamentación especial. Claro está que si parte de una propiedad sujeta a conversión involuntaria se dedica a vivienda por el contribuyente, hay que hacer un deslinde para saber qué parte de esa propiedad está regida por esta sección. Si el contribuyente gasta los fondos provenientes de una conversión involuntaria y luego usa otros fondos para adquirir una propiedad similar, no tiene derecho a registrarse por esta sección para el reconocimiento de la ganancia.

2. Base de la propiedad convertida: Para poder concluir si ha habido ganancia o pérdida en una conversión involuntaria, es necesario partir de algún punto. Este es la base que tiene la propiedad de la cual se desprende el contribuyente. La base de esa propiedad depende de la transacción que dio origen a su adquisición y de los ajustes que se le han hecho a la misma desde entonces, según se discutió en el capítulo cuarto.

Si esa propiedad que ahora se convierte compulsivamente fue, a su vez, adquirida como resultado de otra conversión involuntaria después del 28 de febrero de 1913, la base de ella es la que tenía la propiedad convertida, rebaja

da por cualquier cantidad de dinero que no se invirtió o -- por la pérdida reconocida y aumentada por la ganancia que se obtuvo y que fue objeto de tributación.

3. Reconocimiento de Ganancia o Pérdida y Filación de la Base de la Nueva Propiedad:

No se reconoce ganancia cuando surge una conversión por propiedad similar o relacionada en uso o servicio con la propiedad convertida. Bajo tales circunstancias, el no reconocimiento de ganancia es mandatorio. Esto significa que si el contribuyente reconoce ganancia, el Secretario de Hacienda probablemente no la considere al fijar la renta sujeta a tributación cuando se disponga de la propiedad así adquirida. Hay conversión en propiedad similar cuando, por ejemplo, el contribuyente adquiere una finca rústica en sustitución de otra finca rústica que le ha sido involuntariamente convertida. Si en cambio de esa finca rústica adquiere una finca urbana, no se considera propiedad similar para los fines de esta disposición. La pérdida siempre se reconoce en estas conversiones.

Si la propiedad se convierte en dinero o en propiedad distinta e no relacionada en uso o servicio con la propiedad convertida, puede surgir alguna renta tributable, a menos que se dé una de estas condiciones:

a) Que el contribuyente compre propiedad similar o relacionada en uso o servicio con la propiedad convertida.

b) Que compre acciones para adquirir el control de una corporación que es dueña de esa propiedad similar o relacionada en uso o servicio con la propiedad convertida.

Si después de llevarse a cabo una de estas dos transacciones, queda algún remanente del dinero recibido en la conversión, que es en exceso de la base de la propiedad convertida, puede reconocerse ganancia por esa cantidad. El reconocerla como renta tributable no es compulsorio, pues depende de la voluntad del contribuyente.

Al contribuyente se le concede un período razonable para que adquiera otra propiedad similar o relacionada en uso o servicio con la propiedad convertida. Dicho período empieza desde que existe la amenaza inminente de incautación o expropiación o desde que se dispone de la propiedad convertida, el evento que primero ocurra, y se prolonga hasta la terminación de un año después del cierre del primer año contributivo en que se realiza parte de la ganancia en la conversión. Ejemplo: Un contribuyente recibió una carta el 26 de marzo de 1961 donde le notificaban que el Gobierno de Puerto Rico le iba a expropiar su finca. A los pocos días recibió la visita de los empleados del Gobierno que fueron a medir la finca. El 20 de julio de 1961 se le expropió y recibió su importe el 30 de noviembre de 1961. Este contribuyente tiene hasta el 31 de diciembre de 1961, asumiendo que su año contributivo termina en esta fecha, para adquirir una propiedad similar o relacionada en

uso o servicio para que la ganancia obtenida en la transacción, si alguna, esté exenta de tributación.

Si transcurre este período sin que el contribuyente haya adquirido tal propiedad, pierde el privilegio que le concede esta sección, a menos que antes de su vencimiento solicite y consiga una prórroga del Secretario de Hacienda de Puerto Rico. La concesión de dicha prórroga lleva como requisito previo que se preste una fianza para garantizar el pago de la contribución que pueda resultar al no ejercer el derecho. Cuando el contribuyente no hace inversión alguna se considera la conversión como una transacción ordinaria y cualquier ganancia se reconoce para propósitos del impuesto.

Cuando el contribuyente decide reponer la propiedad convertida, pero desiste de ello en un año posterior - al período contributivo en que la conversión tuvo efecto, o después de transcurrir el período que la ley le permite para la conversión, viene obligado a reconocer la ganancia, - si hubo alguna. En este caso, debe recomputar la responsabilidad contributiva para el año o años en que debió informar tal ganancia. Por otro lado, si después de declarar el beneficio obtenido y antes de expirar el período concedido, decide reponer la propiedad, tiene derecho a revisar su declaración para tal año y a que se le devuelva o acredite, para contribuciones futuras, lo que pagó en exceso.

De adquirir propiedad antes de disponer de la propiedad convertida, no se atribuye al remplazo de la

propiedad convertida a menos que el contribuyente esté en posesión de la misma a la fecha en que dispuso de la propiedad convertida.

El importe de una póliza de seguro se considera el precio de la conversión, excepto cuando se trata de un seguro de uso y ocupación que proteja solamente por la pérdida de la ganancia. Dinero recibido por este concepto se considera renta ordinaria.

El Secretario de Hacienda tiene tres años para tasar cualquier contribución que surja a consecuencia de una conversión involuntaria, si el contribuyente opta por considerar como renta el dinero no convertido en exceso de la base de la propiedad. Ese período empieza a correr desde que el contribuyente notifica al Secretario de Hacienda de haber reemplazado la propiedad o de su intención de no reemplazar o de haber expirado el período sin que haya habido reemplazo.

La base de la propiedad adquirida a consecuencia de una conversión involuntaria, es la base de la propiedad convertida, siempre que no se haya reconocido ganancia o pérdida o que no se haya hecho inversión adicional. Si la nueva propiedad cuesta más que el importe recibido de la conversión, esa diferencia se suma a la base original. En otras palabras, la base viene a ser el costo de la nueva propiedad. De reconocerse ganancia o pérdida, aquélla se sumará y ésta se restará a la base original para fijar la base de la propiedad adquirida. Veamos algunos ejemplos pa-

ra ilustrar la ganancia o la pérdida y la base de la nueva propiedad.

"A" es dueño de una finca rústica que le había costado \$7,800, la que fue luego expropiada por el Gobierno. Recibió, a cambio, otra finca rústica valorada en \$12,300. Aunque "A" tuvo una ganancia de \$4,500, ésta no se reconoce. La base de la nueva propiedad es de \$7,800.

"B" era dueño de una finca rústica que le había costado \$9,400. Fue luego expropiada por el Estado Libre Asociado de Puerto Rico, recibiendo a cambio una finca urbana valorada en \$13,000. "B" obtuvo una ganancia de \$3,600, la que estaba sujeta al impuesto. Tratándose de la adquisición de propiedad distinta a la convertida, era imperativo reconocer la ganancia. La base de la nueva propiedad se determina en esta forma:

Base de la propiedad convertida	\$9,400
Más: Ganancia reconocida	<u>3,600</u>
Base de la nueva propiedad	<u>\$13,000</u>

"C" era dueño de una máquina que tenía una base ajustada de \$22,700 cuando fue destruida totalmente por un incendio. La máquina estaba asegurada y la compañía de seguros le pagó \$20,000. "C" tuvo una pérdida de \$2,700 la que tenía derecho a deducir en su declaración.

"D" era dueño de un solar y una casa que le habían costado \$42,000, de los cuales \$12,000 representaban el costo del solar. Un huracán destruyó la casa cuando tenía una base ajustada de \$28,300. La compañía de seguros le pagó

\$32,000 por ella. Un año después reconstruyó la casa a un costo de \$35,000. No se reconoce ganancia. La base de la nueva propiedad es el costo de la nueva casa (\$35,000) mas el costo del solar (\$12,000).

El 9 de diciembre de 1942 el Gobierno de Estados Unidos expropió la finca pagando a su dueña \$59,800 los que ella depositó en una cuenta corriente en el banco. En seguida empezó a expedir cheques contra esta cuenta hasta llegar a tener un sobregiro. Posteriormente el Gobierno de Estados Unidos concluyó que no necesitaba la finca y la restituyó a su dueña en diciembre de 1944, por el mismo precio menos \$7,000 por el uso que le había dado (1).

La dueña de la finca no informó en su declaración del impuesto sobre la renta, la ganancia que obtuvo en la expropiación forzosa y el Secretario de Hacienda le notificó una deficiencia contributiva. La contribuyente alegó que la finca se había readquirido por el mismo precio y que, - por lo tanto, no había ganancia.

Dijo el Tribunal que una vez se radique la petición de incautación y se consigna el precio, el título queda investido en el expropiador, sin que sea necesario que éste la inscriba en el Registro de la Propiedad ni que pague las contribuciones territoriales. Aunque la finca fue-

(1) Monserrate Santiago v Tribunal de Contribuciones, 71 DFR 735.

ra readquirida inmediatamente a los efectos de asegurarse a los beneficios de esta clase de transacciones, no se identificó que el dinero pagado por la readquisición era el mismo que se había recibido de la expropiación. No es suficiente - que se pruebe que posteriormente al recibo del dinero se compró otra propiedad similar y relacionada en uso con la expropiada, sino que debe probarse que se usó el mismo dinero que se recibió de la expropiación.

Este caso se resolvió al amparo de la Ley 74 del 1925 que no autorizaba la compra de otra propiedad con anterioridad a la efectividad de la expropiación. El caso continúa siendo de aplicación en aquellas situaciones en que - la nueva propiedad se adquiere con posterioridad a la expropiación, pero no a la adquirida con anterioridad a ella. De ocurrir estos hechos hoy día, tal transacción estaría - exenta de tributación si la propiedad se readquiere dentro del plazo que fija la Ley y usando los mismos fondos provenientes de la expropiación.

En *Ramos Badillo v Descartes, Tesorero*, 76 DPR - 892, el demandante empezó a hacer gestiones para adquirir nuevas propiedades 42 días antes de radicarse en el tribunal el procedimiento de expropiación. Antes de esa fecha había visto a los empleados del Gobierno Federal midiendo su finca. Todas las propiedades adquiridas inmediatamente antes de la expropiación y de la recepción del dinero, estaban relacionadas en uso o servicio con la propiedad expro-

piada. Se decidió que cuando se trata de una propiedad convertida involuntariamente es suficiente que el contribuyente pruebe estos requisitos para acogerse a los beneficios que la misma provee: a) que las propiedades adquiridas antes de recibir el dinero de la expropiación las adquirió - en peligro inminente de expropiación, dentro de un tiempo - razonable; b) que las adquirió para reponer la propiedad expropiada y no con el propósito de evadir el pago de la contribución, y c) que las propiedades adquiridas desempeñan igual función que las involuntariamente convertidas.

El contribuyente cumplió con todos estos requisitos. Su responsabilidad contributiva por estas transacciones se limitaba al remanente del dinero recibido y no invertido.

4. Fondo de Reposición: La Ley número 74 del año de 1925 que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1953, autorizaba la creación de un fondo de reposición para adquirir propiedad relacionada en uso o servicio a la propiedad expropiada. Esto sucedía cuando no se podía adquirir tal propiedad inmediatamente después de recibir el dinero de la expropiación. La autorización para la creación de ese fondo había que solicitarla del Secretario de Hacienda dentro de un tiempo razonable.

La Ley actualmente en vigor no exige la creación de un fondo parecido porque concede un lapso de tiempo mayor que el que concedía la Ley de 1925 y provee, además, para una extensión de ese período de tiempo si se solicita del

Secretario de Hacienda antes de que expire el término para hacer la inversión.

El término hábil dentro del cual se podía solicitar la creación del fondo de reposición fue objeto de litigio en Descartes v Tribunal de Contribuciones, 74 DFR 567. El 5 de febrero de 1946, El Pueblo de Puerto Rico entabló demanda de expropiación y depositó la compensación que estimó razonable por la propiedad del doctor Fernández García. Dos arrendatarios intervinieron solicitando daños y perjuicios. El caso quedó definitivamente resuelto el 6 de mayo de 1949 cuando el Tribunal de Expropiaciones fijó una compensación de \$32,000. Como se trataba, a la fecha de la decisión del caso, de bienes hereditarios, la contribución sobre herencia se pagó el 30 de diciembre de 1949 y desde esa fecha el dinero estaba a disposición de los herederos.

El 4 de abril de 1950, se solicitó permiso para la creación de un fondo de reposición. Dijo el tribunal que en los casos de expropiación forzosa la fecha que se toma para determinar si el contribuyente hace la inversión "inmediatamente" es la fecha en que recibe la compensación. - La fecha a considerarse en este caso es el 30 de diciembre de 1949, cuando los fondos estaban a disposición de los expropiados. Aunque no se explicó por qué tardó cuatro meses en solicitar la creación del fondo de reposición, tratándose de una disposición que concede un alivio contributivo, debe interpretarse liberalmente para lograr sus propósitos. La contribuyente, pues, actuó con razonable diligencia.

VENTA U OTRA DISPOSICION DE LA PROPIEDAD QUE EL CONTRIBUYENTE UTILIZA COMO VIVIENDA:

1. Introducción: El precepto legal que analiza las conversiones involuntarias de la propiedad del contribuyente, se es de aplicación a la propiedad que usa como vivienda. La razón para ello es, tal vez, que el privilegio de posponer el reconocimiento de ganancia en esta clase de propiedad, se extiende no sólo a las conversiones involuntarias, si que también a las ventas o permutas que voluntariamente hace el contribuyente de su propiedad-vivienda. Por lo que si el contribuyente vende, permuta o convierte voluntariamente la propiedad en que vive no tiene que declarar la ganancia que obtenga en la transacción, siempre que adquiera otra propiedad que ha de utilizar como vivienda. Si después de adquirir la nueva propiedad le queda algún dinero que represente excese sobre la base de la propiedad vendida, permutada o convertida, está obligado a informarlo como renta para ese año. El privilegio de esta sección no es extensivo a los muebles y enseres de la casa.

El privilegio se concede no sólo por la compra de otra propiedad, sino también a la construcción o reconstrucción de una propiedad que se ha de usar como vivienda por el contribuyente.

Para adquirir la nueva propiedad sin que el importe recibido de la propiedad vendida, permutada o convertida esté sujeto a tributación, la Ley concede al contribuyente un período de dos años, comenzando un año antes de la

fecha de la venta y extendiéndose un año después. Un contribuyente que compre o construya una propiedad y que dentro de un año más tarde vende la propiedad donde vive y decide usar la comprada o construida como vivienda, no tiene que declarar ganancia alguna en la transacción, de haberla, siempre que el costo de la propiedad sea por lo menos igual al precio de venta de la otra residencia.

Este alivio contributivo no es extensivo a más de una vivienda. Se aplica sólo a la vivienda principal. Cuando el contribuyente tiene una casa veraniega y la vende, no puede acogerse a estos principios legales porque no se trata de su hogar principal.

Si dentro de un año antes de la venta, permuta o conversión y un año después, el contribuyente decide construir una vivienda, se le concede un período de dieciocho meses, a partir de la fecha de la venta o conversión forzosa, siempre que se haya comenzado la construcción antes de expirar el término de un año desde que ocurrió la venta o conversión. Durante esos dieciocho meses la propiedad construida deberá estar ocupada por la familia del contribuyente.

Para evitar que el contribuyente se convierta en un comerciante de la propiedad que usa como vivienda, con fines de lucro, sin estar sujeto al impuesto riguroso de la contribución, la Ley dispone que si adquiere más de una propiedad para este fin, dentro de un año antes y un año después de la venta o conversión, sólo a la última que use como vivienda estará sujeto a esta disposición legal.

No son de aplicación estos preceptos legales cuando un año antes de la venta de tal propiedad, el contribuyente ha vendido otra propiedad que usó como vivienda principal y no reconoció la ganancia obtenida.

El coste de la nueva propiedad incluye las comisiones, los honorarios de abogado, los anuncios y los derechos registrales, si los hubo.

2. Reconocimiento de Ganancia o Pérdida: El no reconocimiento de la ganancia, si la hubiera, en la venta, permuta o conversión involuntaria de la propiedad usada como vivienda, está sujeta a estas condiciones:

a) Que dentro de un período de dos años se adquiriera otra propiedad para fines idénticos. Este período empieza a correr desde un año antes de la venta, permuta o conversión y se extiende hasta un año después de tal acontecimiento.

b) Si el contribuyente decide construir una vivienda, ese período se extiende hasta dieciocho meses después de la venta, permuta o conversión, siempre que se comience la construcción dentro del año después de la venta.

c) Que dentro de un año antes de la venta, de tal propiedad, el contribuyente no haya vendido con ganancia, otra propiedad que usó como vivienda, siempre que tal ganancia no haya sido reconocida.

El no reconocer ganancia es mandatorio, a menos que el coste de la nueva residencia sea inferior al precio de --

venta en cuyo caso se reconoce como ganancia la diferencia entre el precio de venta y la base de la propiedad vendida, o la diferencia entre el precio de venta y el costo de la nueva vivienda, cual fuere menor. Ejemplos: Un contribuyente vendió por \$30,000 la propiedad en que vivía que le había costado \$20,000. Dentro de seis meses después de la venta, compró otra propiedad para ocuparla con su familia por un precio de \$25,000. Obtuvo una ganancia que debe reconocer montante a \$5,000, este es, la diferencia entre el costo de la nueva propiedad y el precio de venta. La base de la nueva propiedad es de \$25,000.

Otro contribuyente tenía una propiedad que usaba para vivir y que le había costado \$33,000. La vendió por \$40,000 e inmediatamente compró que podía adquirir otra por \$28,000, y así lo hizo. La ganancia determinada y reconocida fue de \$7,000. La base de la nueva propiedad es de \$33,000, o sea, la base de la propiedad que vendió.

Un tercer contribuyente era dueño de la casa y el solar en que vivía. Le habían costado \$18,000. Más tarde compró otra propiedad, a la que se mudó, por un costo de \$30,000. Varios días después vendió la otra propiedad por \$27,000. Aunque tuvo una ganancia de nueve mil dólares no la reconoce porque invirtió una mayor cantidad en la nueva propiedad en que vive. La base de esta nueva propiedad resulta ser su costo.

Si el contribuyente sufre alguna pérdida en la venta de la propiedad que utilizaba como vivienda, aquella

no se reconoce a menos que sea una transacción con fines de lucro. Hay transacción con fines de lucro siempre que se compre otra residencia dentro del período de tiempo que le concede la Ley. Si el contribuyente desea reconocer una pérdida por la venta de una propiedad que usa como vivienda, dentro del período que fija la Ley para la adquisición de otra, la propiedad vendida debe estar produciendo renta al momento de la venta. Tal situación puede ocurrir cuando el contribuyente se muda temporariamente a vivir con un familiar o se ausenta de la localidad por una temporada y mientras tanto, alquila la vivienda.

Para determinar el monto de la pérdida, bajo estas circunstancias, se toma como base el justo valor en el mercado de la propiedad o la base ajustada, cual fuere menor, al momento que empezó a producir renta. El cómputo de la pérdida se puede ilustrar con un ejemplo:

Un contribuyente compró una propiedad por \$18,000 de los cuales \$7,000 representaban el valor del solar. Desde el momento de la compra hasta el 20 de junio de 1956, la usó como vivienda. El 1º de julio de 1956 la alquiló. Para esta fecha, la casa tenía un valor en el mercado de \$15,000 y una vida útil de 25 años. La propiedad estuvo arrendada hasta el 30 de noviembre de 1956, cuando la vendió por \$15,300.

Determinación de Pérdida en la venta de la Residencia

Costo de la Propiedad	\$18,000.00
Menos: Depreciación por 5 meses sobre \$11,000 a razón del 4% anual	181.33
Base ajustada	\$17,818.67
Precio de venta	15,300.00
Pérdida en la venta	\$2,518.67

Si la casa hubiera tenido un valor en el mercado de \$6,500, al momento de alquilarse, no hubiera habido pérdida reconocida por cuanto el valor de la propiedad al momento de alquilarse, ajustado debidamente, no excedió del precio de venta. Veamos la solución que sigue:

Valor de la propiedad al arrendarse (\$7,000 del solar y \$6,500 de la casa)	\$13,500.00
Menos: Depreciación durante el tiempo que estuvo alquilada (\$6,500 - por 4 por ciento por 5 meses)	<u>108.33</u>
Valor depreciado	\$13,391.67
Precio de venta	<u>\$15,300.00</u>
Exceso del precio de venta sobre el valor de la propiedad a la fecha en que se alquiló, con el ajuste correspondiente	<u>\$ 1,908.33</u>
Costo de la Propiedad	\$18,000.00
Menos: Depreciación durante el tiempo que estuvo alquilada (\$6,500 al 4 por ciento por cinco meses)	<u>108.33</u>
Base ajustada de la propiedad vendida	\$17,891.67
Menos: Precio de venta	<u>15,300.00</u>
Pérdida determinada, pero no reconocida	<u>\$ 2,591.67</u>

De reconocerse pérdida alguna, los gastos de venta, tales como comisiones, honorarios de abogado, anuncios, deben deducirse del precio de venta para llegar a la verdadera pérdida.

La tasación de cualquier deficiencia contributiva resultante de la ganancia obtenida en la venta, permuta o conversión involuntaria de propiedad usada como vivienda, prescribe a los tres años después de que el contribuyente le notifica al Secretario de Hacienda haber comprado otra pro-

propiedad para fines idénticos, de la intención de no comprarla o de haber dejado de hacer tal compra dentro del período que le concede la Ley.

El reconocimiento de ganancia en un año posterior a aquel en que se vendió, permutó o convirtió la propiedad, exige que se calcule de nuevo la contribución para los años afectados.

3. Base de la nueva propiedad: La base de la nueva - propiedad adquirida mediante permuta es la base de la propiedad entregada, a menos que haya envuelta en la transacción propiedad distinta en cuyo caso hay que tomarla en consideración para fijar la base. Aquí se aplican las reglas de permutas de propiedad por propiedad similar y propiedad distinta y efectivo. Cualquier ganancia reconocida hay que sumarla a la base de la propiedad entregada.

Si la propiedad usada como vivienda es vendida o convertida forzosamente, en dinero, la base de la propiedad convertida o vendida es la base de la propiedad adquirida, a menos que se reconozca ganancia o se invierta alguna cantidad adicional. Si se reconoce ganancia la base es el costo de la nueva propiedad o la base de la propiedad entregada cual fuere mayor. Si la nueva propiedad cuesta más o lo mismo que lo que se recibió por la propiedad vendida, su base es el costo.

CAPITULO VII

TRANSACCIONES CON ACTIVOS DE CAPITAL

¿QUE ES UN ACTIVO DE CAPITAL?

Toda aquella propiedad que posee un contribuyente se considera activo de capital, con excepción de:

- a) las mercaderías que tiene una industria o negocio para la venta o la manufactura
- b) la propiedad sujeta a depreciación que se usa en una industria o negocio
- c) la propiedad inmueble usada en una industria o negocio.

Por lo tanto, la maquinaria que se utiliza para producir artículos en un negocio, así como el terreno y los edificios que albergan el negocio, no son activos de capital. Caen dentro de la clasificación de activos de capital, las cuentas y documentos a cobrar, los bonos y acciones de otras corporaciones o entidades y los demás bienes muebles e inmuebles que no caen dentro de las excepciones ya indicadas. Cuando un bien inmueble o propiedad sujeta a depreciación ha dejado de usarse en el negocio, se convierte en activo de capital. Para excluirlo de los

activos de capital es necesario que se esté usando en la explotación del negocio o industria al momento en que se dispone de él.

Aun los bienes inmuebles y la propiedad sujeta a depreciación usada en una industria o negocio pueden clasificarse como activos de capital bajo ciertas circunstancias a discutirse más adelante. La propiedad usada para producir rentas, que no sea en industria o negocio, es activo de capital.

Es bueno recordar que los activos vendidos a plazos y la venta de propiedad que el contribuyente usa como vivienda, se consideran transacciones con activos de capital, siempre que dichas propiedades no estén dentro de las excepciones.

CLASIFICACION DE ACTIVOS DE CAPITAL:

Hay dos clasificaciones para los activos de capital: activos de capital a corto plazo y activos de capital a largo plazo. Esta clasificación obedece al tiempo durante el cual se han poseído los activos. Si se han poseído por seis meses o menos, se denominan activos de capital a corto plazo; si por más de seis meses se llaman activos de capital a largo plazo. Ambas clasificaciones pueden dar lugar a ganancias y pérdidas de capital a corto o a largo plazo.

DETERMINACION DEL PERIODO DE POSESION:

La fecha de adquisición de la propiedad es, generalmente, el punto de partida para determinar el tiempo por el cual se ha poseído. Si el activo se adquirió por compra, el período empieza a contarse desde la fecha del contrato de compraventa. Esta regla general tiene estas excepciones:

a) para propiedad adquirida en permuta o como resultado de conversiones involuntarias, se considera el período durante el cual se poseyó la propiedad entregada o convertida, siempre que la nueva propiedad conserve la misma base en todo o en parte. La misma regla es de aplicación a la vivienda del contribuyente, si se dispone de ella

b) como quiera que se adquiriera una propiedad se ha de contar el tiempo que la poseyó el dueño anterior, siempre que conserve la misma base que tenía en poder del cedente. Ejemplo de esta regla son las propiedades adquiridas mediante donación o herencia

d) para acciones o valores que se reciban en una distribución en la que no se reconoció ganancia o pérdida al participante, se considera el período por el cual estuvieron en poder de la corporación distribuidora

e) si la adquisición de acciones o valores no dió lugar al reconocimiento de una pérdida en la venta u otra disposición de acciones o valores sustancialmente idénticos, el período por el cual se poseyeron estas acciones o valores se aplica a las nuevas acciones o valores adquiri-

dos

f) el punto de partida para fijar el término de posesión de acciones o valores adquiridos mediante el ejercicio de derechos es cuando éste se ejerce.

DETERMINACION DE GANANCIA O PERDIDA:

De la misma manera que los activos de capital se dividen en corto o a largo plazo, las ganancias y las pérdidas siguen esa misma clasificación. Así que, para poder fijar la ganancia o la pérdida en transacciones de activos de capital, es imprescindible segregarlos en activos de capital a corto o a largo plazo. Veamos un ejemplo:

Durante el año de 1960 un individuo llevó a cabo estas transacciones con sus propiedades:

a) vendió por \$3,000, bonos del Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica que le habían costado \$2,500, ocho meses antes

b) el 8 de enero de 1960, vendió en \$12,600 un solar que había comprado el 28 de noviembre de 1959 por \$8,400

c) recibió de la compañía de seguros \$15,000 por la destrucción de una casa que había comprado dos años antes y que tenía una base ajustada de \$10,200 a la fecha de la destrucción

d) vendió en \$800 dos acciones de una corporación que había comprado tres meses antes por \$1,020

e) permutó un solar que había comprado un año

antes y que tenía una base de \$12,000, por otro solar que tenía un valor en el mercado de \$9,000, recibiendo además, \$5,000 en efectivo

f) vendió los muebles y enseres que usaba en su oficina de abogado por \$2,500 y que tenían una base ajustada de \$3,400. Los había adquirido por compra hacia cuatro años.

Determinación de Ganancia o Pérdida

Activos de capital a largo plazo:

Precio de venta de los bonos	\$3,000	
Menos: Costo de los bonos	<u>2,500</u>	\$ 500
Importe del seguro	\$15,000	
Menos: Base de la propiedad destruida	<u>10,200</u>	4,800
Solar recibido en permuta \$9,000		
Efectivo recibido en permuta <u>5,000</u>	\$15,000	
Menos: Base del solar en tregado	<u>12,000</u>	<u>3,000</u>
Ganancia en transacciones de activos a largo plazo		\$7,300
Base ajustada de muebles y enseres \$3,400		
Menos: Precio de venta <u>2,500</u>		<u>900</u>
Ganancia neta en transacciones de activos de capital a largo plazo		\$ 6,400

Activos de capital a corto plazo:

Precio de venta del solar	\$12,600	
Menos: Costo del solar	<u>8,400</u>	\$4,200
Costo de las acciones	\$ 1,020	
Menos: Precio de venta <u>800</u>		<u>220</u>
Ganancia neta en transacciones de activos de capital a corto plazo		<u>3,980</u>
Ganancia neta en transacciones de activos de capital		<u>\$10,380</u>

El procedimiento que se usó para computar la ganancia fue el siguiente:

a) Se segregaron las transacciones en corto y a largo plazo.

b) Las transacciones a largo plazo se dividieron en dos grupos: las que dejaren ganancias y las que dejaren pérdidas.

c) Se basó la ganancia y la pérdida en cada grupo y luego se computó la ganancia en las transacciones de activos de capital a largo plazo.

d) Las transacciones de activos de capital a plazo corto se dividieron en transacciones en que hubo pérdida y en que hubo ganancia.

e) Se basó la diferencia entre ellas para lograr la ganancia neta en transacciones de capital a corto plazo.

f) Se sumó la ganancia de capital a largo plazo a la ganancia neta de capital a corto plazo, para lograr la ganancia neta en transacciones de activos de capital.

Si las transacciones de activos de capital a corto plazo hubieran arrojado una pérdida, el resultado final habría sido un exceso de la ganancia neta de capital a largo plazo sobre la pérdida neta de capital a corto plazo.

DEDUCCION DE LA RENTA BRUTA:

Cuando se trata de un individuo que obtiene un ex-

ceso de ganancia neta de capital a largo plazo sobre la pérdida neta de capital a corto plazo, la Ley le permite restar de su renta bruta el 75 por ciento de dicha ganancia -- para determinar su renta bruta ajustada. Como en el ejemplo anterior no hubo pérdida neta de capital a corto plazo, el exceso de la ganancia neta de capital a largo plazo sobre la pérdida neta de capital a corto plazo es equivalente a la ganancia neta de capital a largo plazo, que resulta ser de \$6,400. De esta cantidad, este contribuyente puede deducir \$4,800 que representan el 75 por ciento de la misma. Estos \$4,800 se restan de la ganancia neta en transacciones de activos de capital (\$10,380), dejando un balance -- de \$5,580 que representa el importe a incluirse en la renta bruta ajustada del contribuyente.

Esta deducción no se le concede a las corporaciones, sociedades ni a extranjeros no residentes. Sí se concede a las sucesiones y fideicomisos, pero para fijar el exceso de ganancia neta de capital a largo plazo sobre la pérdida neta de capital a corto plazo, no se puede tomar en consideración las ganancias de capital provenientes de la sucesión o fideicomiso que fueren ineludibles -- como tales en la renta bruta de los beneficiarios.

El problema de que el inventario de mercaderías -- no es activo de capital y que por lo tanto no da lugar a una deducción del 75 por ciento de la ganancia que resulte de su realización, quedó resuelto en Holla y Secretario de Ha-

cienda, 76 DPR 769. El demandante era dueño de una finca - de 42 cuerdas y como resultado de la construcción de una carretera quedó separada de la finca una parcela de cuatro cuerdas que no servían para los fines agrícolas a que la dedicaba su dueño. La urbanizó y vendió los solares a distintas personas. Al informar su renta consideró estos solares como activos de capital y dedujo el 75 por ciento de la ganancia que obtuvo, ya que la finca la había poseído - por más de seis meses. El Secretario de Hacienda era de opinión que los solares no eran activos de capital, sino que eran artículos que el demandante tenía para la venta. La - sección 5 (f) de la Ley 74 del 1925, según enmendada por la Ley 150 del año de 1948, que es la aplicable a este caso, - prescribía que se pagarían contribuciones sobre la renta sobre el 25 por ciento de los beneficios realizados en la venta de bienes raíces poseídos por un individuo a título de - dueño por más de un año, pero no se aplicaría la deducción a ventas de bienes raíces poseídos para la venta a clientes en el curso ordinario de su industria o negocio.

Dijo el tribunal que si el demandante, antes o - después de urbanizada la finca, la hubiera vendido como una sola unidad, tal vez habría cualificado como activo de capital. Pero al vender los solares separadamente a distintas personas se convierte en poseedor de bienes raíces para la venta en el curso ordinario de su negocio.

CORPORACIONES Y SOCIEDADES:

Siempre que la ganancia neta de capital a largo plazo exceda la pérdida neta de capital a corto plazo, para una corporación o sociedad, la Ley le permite seleccionar la contribución que resulte más baja computada por estos dos métodos:

a) se computa la contribución incluyendo todas las rentas, aun el exceso de la ganancia neta de capital a largo plazo sobre la pérdida neta de capital a corto plazo.

b) Se determina la contribución excluyendo el exceso de la ganancia neta de capital a largo plazo sobre la pérdida neta de capital a corto plazo. A este resultado se le añade el 25 por ciento del exceso de dicha ganancia y el resultado es el montante de la contribución.

Veamos este ejemplo: La Corporación ABC tuvo una ganancia neta de operaciones de \$12,800 y un exceso de ganancia neta de capital a largo plazo sobre la pérdida de capital a corto plazo de \$18,000.

La contribución sobre los \$30,800 — la suma de ambas partidas— es de \$8,468 y sobre los \$12,800 es de \$2,688. A esta última contribución se le suma una cuarta parte de \$18,000, esto es, \$4,500, resultando en una contribución de \$7,188. La contribución que tendrá que pagar la corporación es de \$6,468 que resulta ser la más baja computada por ambos métodos.

Se llama la atención que este método alternativo sólo se usa cuando hay exceso de ganancia neta de capital a largo plazo sobre la pérdida neta de capital a corto plazo. No es de aplicación cuando hay pérdida, bien a corto o a largo plazo ni cuando hay exceso de ganancia neta de capital a corto plazo sobre la pérdida neta de capital a largo plazo.

LÍMITE DE DEDUCCIÓN DE LA PÉRDIDA:

Las pérdidas que en transacciones de activos de capital tengan las corporaciones y sociedades serán deducibles únicamente hasta el monto de las ganancias obtenidas en la misma clase de transacciones. Así que, cuando en un año contributivo una corporación o sociedad tiene ganancias en transacciones de activos de capital por \$6,000, pérdidas por el mismo concepto de \$8,500 y beneficio neto de las operaciones ordinarias del negocio por \$17,500, sólo puede deducir de esas pérdidas \$6,000. La diferencia de \$2,500 no puede deducirla del beneficio neto ordinario.

En el caso de otros contribuyentes, cuando las ganancias de transacciones de activos de capital no son suficientes para absorber las pérdidas que resulten de esas mismas transacciones, el balance de esas pérdidas puede agregar la renta neta de otras fuentes, por una cantidad que no exceda de mil dólares. Por ejemplo, si un individuo en el

año de 1960 tuvo ganancias de capital por \$2,000 y pérdidas relacionadas con las mismas transacciones por \$4,500 y renta neta de otras fuentes por \$9,100, de la pérdida neta en transacciones de activos de capital, sólo puede deducir - \$1,000 de la renta neta de otras fuentes.

ARRASTRE DE LA PERDIDA:

Cualquier contribuyente, bien sea individuo, sociedad, corporación, sucesión o fideicomiso, que tenga una pérdida neta de capital, puede arrastrarla a cada uno de los cinco años contributivos siguientes. Se tratará, en cada uno de esos cinco años, como una pérdida de capital a corto plazo. - No puede incluirse para determinar una nueva pérdida de capital en años siguientes a los cuales se arrastre.

Las corporaciones y sociedades sólo podrán deducir la pérdida arrastrada, de las ganancias de activos de capital que tengan durante esos cinco años. Los individuos pueden aplicarla en su totalidad a cualquier ganancia de activos de capital y si ésta no fuere suficiente, pueden deducir, hasta mil dólares, de la renta neta de otras fuentes.

Si transcurridos los cinco años, cualquier contribuyente no ha podido deducir la totalidad de la pérdida arrastrada, el derecho a deducirla le ha prescrito.

Los extranjeros no residentes no tienen derecho a arrastrar una pérdida neta de capital. Si un contribuyente no deduce una pérdida de capital en el año en que tiene de-

reche a hacerlo, no puede deducirla en años posteriores,-- aunque no haya prescrito.

CONSIDERACIONES GENERALES:

Cuando la propiedad usada en una industria o negocio, bien sea inmueble o propiedad sujeta a depreciación, es objeto de una venta, permuta o conversión involuntaria, las ganancias y pérdidas que resulten se tratan como ganancias y pérdidas de activos de capital poseídos por más de seis meses, siempre que las ganancias excedan a las pérdidas. Si las ganancias no exceden a las pérdidas, ambas se tratan como ganancias y pérdidas ordinarias y no como resultantes de transacciones de activos de capital.

La misma regla es de aplicación a las ganancias y pérdidas que surgen de las conversiones involuntarias de propiedades. Por lo que, si un contribuyente sufre una pérdida por robo de un activo que ha poseído por más de seis meses, se considera pérdida de un activo de capital, siempre que haya ganancias suficientes de cualquier otra conversión involuntaria para enjuagarla. Aquellas ganancias y pérdidas que no sean reconocidas o que la Ley no permite reconocer, no se incluyen para concluir si transacciones de esta naturaleza, califican o no como ganancias y pérdidas de activos de capital.

Los derechos sobre patentes, derechos de publicaciones y los derechos en una sociedad se consideran como --

activos de capital.

Las pérdidas por acciones, bonos, obligaciones y pagarés que resultan incobrables, son pérdidas de capital a corto o a largo plazo, dependiendo del tiempo transcurrido desde la fecha de adquisición hasta el cierre del año contributivo en que se concluye que son incobrables. Las deudas personales que resultan incobrables se consideran - pérdidas de capital a corto plazo.

CAPITULO VIII

OTRAS FUENTES DE RENTA

INTERESES:

Los intereses, aquello que se percibe por el uso del dinero que presta el contribuyente, es renta para el que lo recibe, a menos que por ley estén exentos de tributación. Los intereses pueden ser legales o ilegales, pero esto no importa. La legislación puertorriqueña ha fijado un tipo de interés de nueve por ciento anual por préstamos cuyo principal no excede de \$3,000. Por cantidades prestadas en exceso de tres mil dólares, el tipo máximo de interés anual es de ocho por ciento. Si se pacta el pago de intereses, pero no se indica el tipo a cobrarse, no se puede exigir un por ciento mayor del seis. Un por ciento de interés mayor a los indicados es usura y el Código Penal lo preceptúa como delito. Pero si en contravención al Código Penal, un contribuyente recibe intereses de usura, viene obligado a incluirlos en su renta a declarar.

Cuando una obligación que devenga intereses se paga a plazos, hay necesidad de fijar la naturaleza jurídica de la deuda para determinar si el plazo se aplica al prin-

cipal o a los intereses. En deudas de carácter mercantil, hay que regirse por lo pactado, pero si no hubo pacto alguno con relación a la aplicación de los pagos, se han de aplicar primero a los intereses y cualquier diferencia se abona al principal.

Tratándose de un préstamo civil, no puede abonarse importe alguno al principal, hasta tanto se hayan satisfecho todos los intereses vencidos.

En deudas que se han de liquidar mediante pagos a plazos, puede haber intereses pagados e intereses ganados -- al mismo tiempo, dependiendo del método que se utilice para abonar los pagos periódicos a la deuda. Para ello existen -- dos métodos -- la Regla de los Estados Unidos y la Regla de los Comerciantes. El primero calcula los intereses desde que se constituyó la deuda o desde que se hizo el primer abono hasta la fecha en que se recibe el pago parcial. Los intereses así calculados se suman al principal. A esa cantidad se deduce el abono hecho y el balance continúa devengando intereses. Si el abono que se hace no es suficiente para -- cubrir los intereses vencidos, no se hace operación alguna y la deuda continúa devengando intereses desde que se originó o desde el último abono que se aplicó. El abono que no se aplica a la deuda, por ser insuficiente para cubrir los intereses, se suma al próximo abono que se haga y se resta del principal. Ese abono que no pudo restarse a la deuda, no devenga intereses.

La Regla de los Comerciantes exige que se bas--

quen los intereses de la obligación hasta la fecha de vencimiento o por un año, cual de los dos sea menor y que se sumen al principal. A ese balance se le restan los abonos hechos durante ese período más los intereses devengados por cada abono desde que se hizo hasta el momento en que se han de aplicar al préstamo. He ahí el porqué se indicó que un préstamo puede generar intereses ganados para el deudor. Si en un año dado no se hace abono alguno, se determinan los intereses de la deuda, se suman al principal y se da lo que se llama en Derecho, el anatocismo.

El acreedor que usa la regla de los comerciantes para computar los intereses de sus créditos, ha de considerar como renta de intereses el importe neto entre los intereses que recibe y los que abona al deudor.

La ley exime del pago de la contribución, los intereses que se reciben o se devenguen de:

1. Las obligaciones de los Estados Unidos de Norteamérica, cualquiera de sus estados o territorios, cualquier subdivisión política de éstos o del Distrito de Columbia.

2. Las obligaciones del Estado Libre Asociado de Puerto Rico o cualquiera de sus instrumentalidades o subdivisiones políticas.

3. Valores emitidos de acuerdo a la Ley Federal de Préstamos agrícolas.

4. Hipotecas aseguradas bajo la Ley Nacional

de Hogares del 27 de junio de 1934.

5. Obligaciones aseguradas o garantizadas en virtud de las disposiciones de la Ley de Reajuste de los Miembros del Servicio de 1944.

6. Hipotecas otorgadas a favor de la "Home Owners' Loan Corporation" según las disposiciones de la Ley de Préstamos a Dueños de Hogares de 1933.

7. Hipotecas convencionales que se constituyan sobre viviendas cuya construcción comenzó el 1º de julio de 1953 o después. Son requisitos adicionales de esta exclusión:

a) que la hipoteca se amortice mensualmente durante un término de diez años o más

b) que al constituirse la hipoteca, el valor de la vivienda no exceda de cinco mil dólares y la hipoteca no sea mayor de \$3,500

c) que el tipo de interés no exceda del seis por ciento anual sobre el balance pendiente de pago.

8. Hipotecas aseguradas por el Secretario de Agricultura de los Estados Unidos de Norteamérica, de acuerdo al "Bankhead-Jones Farm Tenant Act", aprobada el 22 de julio de 1937.

9. Préstamos a largo plazo concedidos por una compañía de seguros, siempre que el importe se invierta en:

a) la construcción o instalación de una fábrica o maquinaria para usarse en la elaboración de un producto en escala comercial, o

b) hacer mejoras extraordinarias o adiciones

a una planta ya establecida, siempre que redunden en beneficio sustancial para la economía general del país, ofreciendo mejores empleos o rebajando el costo de producción de los artículos que se elaboren.

La compañía de seguros o el prestatario han de someter un informe al Secretario de Hacienda sobre las mejoras o adiciones a hacerse en la factoría para que ésta decida si han de redundar en beneficio sustancial para la economía general de Puerto Rico. Son préstamos a largo plazo los que vencen dentro de cinco años o más desde que la compañía de seguros emite los fondos. Esta exención cubría a las compañías de seguros de vida, pero por la Ley Número 7 del 9 de septiembre de 1955, se excluyó a éstas.

Toda persona que posea obligaciones cuyos intereses están exentos de tributación, deben informar al Secretario de Hacienda todos los años, el número y valor de esas obligaciones y la renta que recibe de cada una de ellas.

Es bueno señalar que aunque tales intereses estén exentos de tributación para la persona que los recibe en primera instancia, sí son tributables cuando ésta los pasa a otra, bien en forma de dividendos, participación de sociedades, etc.

ARRENDAMIENTOS:

Las partidas recibidas de los alquileros de pre-

propiedades, son rentas sujetas a tributación. Esta corresponde al dueño de la propiedad o al usufructuario y no puede incluirse en la renta de un particular. Esto es así aunque el dueño de una propiedad alquilada ceda el canon de arrendamiento a otra persona. Así se decidió en *Díaz Lugunaris v Tribunal de Contribuciones*, 64 DPR 152. El demandante arrendó varias fincas y en el contrato cedió, durante cuatro años, una parte del canon de arrendamiento a su sobrina para que ésta renunciara a cualquier derecho que pudiera tener en las fincas. Cedió, además, otra parte del canon de arrendamiento, durante siete años, a un banco de la localidad en pago de una deuda. Al hacer los pagos el arrendatario descontó la contribución correspondiente. En la acción que llevó el arrendador para cobrar las cantidades retenidas el tribunal se pronunció así: "La regla general, en cuanto a una cesión, es el efecto de que si lo que el contribuyente cede es el ganancia, bien real o personal, que produce el ingreso, éste es tributable al cesionario; pero si lo que cede es el ingreso en sí éste es tributable al cedente". Como las propiedades continuaron perteneciendo al demandante, los cánones satisfechos a sus acreedores había que considerarlos como depositados para su beneficio y tenía que incluirlos en su renta bruta.

Será renta, donación u otra cosa para el cesionario, dependiendo de la relación existente entre éste y aquél.

Si hay una relación de patrono-empleado, es renta para el cesionario. La forma en que se hace el pago del alquiler es inmaterial. Si se efectúa en propiedad que no sea dinero, el valor en el mercado de esa propiedad al momento en que se recibe es el importe del alquiler. Si el arrendatario descuenta del alquiler alguna cantidad pagada por reparaciones u otro concepto, debe sumarse al importe recibido. Si el arrendador cobra un alquiler mayor que el fijado por la Oficina de Estabilización Económica, ese exceso también es renta declarable para el dueño de la propiedad o para la persona con derecho a percibir el importe del alquiler. Las mejoras que el arrendatario haga en la propiedad arrendada y que luego quedarán a beneficio del arrendador no son renta para éste.

SUBSIDIO:

El subsidio es una compensación que el estado da a ciertos negocios o industrias porque sus rentas no han sido lo suficiente para permitirle un margen de beneficio razonable. Se ofrece sólo a aquellos negocios o industrias que tienen un gran impacto en la economía del país y que a no ser por ese subsidio la empresa privada no podría continuar prestando ese servicio. Por regla general, esas empresas tienen altos costos de operación que no pueden pasar al usuario o consumidor, pues de hacerlo, el -

precio por el artículo o servicio sería prohibitivo. Como ejemplo de esas industrias están las empresas mineras, los ferrocarriles, las compañías aéreas y las empresas de servicio público proveedoras de gas, electricidad, teléfono, agua, etc. En otras industrias, como la agricultura, el gobierno restringe la producción por medio de cuotas - para evitar una producción excesiva que obligue a una competencia desleal. Tal compensación o subsidio es renta para el que tiene derecho a la misma.

Para tener derecho a esa ayuda, el negociante o empresario debe cumplir con ciertos requisitos. En algunos casos si no cumple con todos los requisitos que se exigen, no hay derecho al subsidio, y en otras, la compensación es proporcional a los requisitos que se cumplan. Casi siempre hay un agente del Estado encargado de estudiar las solicitudes y determinar si la persona cualifica o no.

Esto quiere decir que no se ha ganado ni se tiene derecho al subsidio hasta tanto el agente calificador - emite una decisión favorable para el solicitante.

Aquellos contribuyentes que operan bajo el método de recibido y pagado no tienen dificultad alguna en decidir a qué año corresponde el subsidio porque han de incluirlo en su renta del año en que lo reciben. Los que funcionan bajo el método de acumulación, han de esperar la - decisión del agente calificador para saber en qué año han de considerar ganada la compensación.

El estado de Tejas le garantizó a las compañías del ferrocarril una renta mínima. Adoptó esta medida debido a los altos costos de operación y a las restricciones en el aumento de tarifas. Pagó a la Texas Pacific Railway Co. ⁽¹⁾ el subsidio y ésta no le incluyó como renta. Surgió la controversia al insistir el Colector de Rentas Internas que tal subsidio era renta tributable. Dijo el tribunal que tal compensación había que considerarla como parte de las rentas de operación que tuvo la empresa.

En Bravo v Tesorero, 76 DPR 154, el demandante se dedicaba a la siembra y molienda de caña. En su declaración sobre la renta para el año de 1945 incluyó el subsidio ofrecido por el Gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica mediante las disposiciones de la Ley Azucarera, a pesar de que no fue hasta el año de 1946 que solicitó y recibió el pago de tal subsidio. Para tener derecho al subsidio era necesario que cumpliera con ciertos requisitos, pero éstos no se consideraban cumplidos hasta que el Secretario de Agricultura de los Estados Unidos de Norteamérica concluyera que se había cumplido con todos ellos. Esto no ocurrió hasta el año de 1946. Dijo el Tribunal Supremo de Puerto Rico que una partida no puede considerarse como devengada, hasta que exista una responsabilidad definida. Una

(1) 286 US 285.

obligación no es suficientemente definida mientras no hayan ocurrido todos los eventos que fijan la cantidad y determinan la responsabilidad. El derecho del contribuyente a recibir el subsidio estaba sujeto a la contingencia de que cumpliera con ciertas condiciones exigidas por el estatuto a satisfacción del Secretario de Agricultura y esto no ocurrió hasta el 1946. A ese año, pues, correspondía la renta. Con relación al carácter de subsidio dijo: "...el subsidio no es una donación sino que es una compensación - que se paga en consideración a los gastos incurridos por los productores basados en la fe que tienen en la promesa que les hizo el gobierno de pagar el subsidio".

DIVIDENDOS DE CORPORACIONES:

Cualquier distribución hecha por una corporación a sus accionistas en dinero, otra propiedad o acciones, - procedente de sus beneficios acumulados después del 28 de febrero de 1913, se denomina dividendo. Cuando esas distribuciones se hacen en efectivo o en otra propiedad, se disminuye el activo de la empresa y los derechos de los accionistas en ese activo también se reducen. Ese efecto puede verse a través de las transacciones que necesita hacer la corporación al declarar y pagar el dividendo. Asumamos que una corporación declara y paga un dividendo en efectivo por \$25,000. Las entradas a hacer en sus libros de

contabilidad serían:

Dividendos	25,000	
Dividendos a Pagar		25,000
Para registrar la declaración de un dividendo.		
Dividendos a Pagar	25,000	
Caja		25,000
Para registrar la distribución del dividendo.		
Ganancias Retenidas	25,000	
Dividendos		25,000
Para cerrar la cuenta de Dividendos		

Si ese dividendo en vez de pagarse en dinero se hubiera pagado en mercancía, éstas serían las cuentas afectadas:

Dividendos en Mercancía	25,000	
Dividendos a Pagar en Mercancía		25,000
Para registrar la declaración de un dividendo a pagarse en mercancía		
Dividendos a Pagar en Mercancía	25,000	
Inventario o Compras		25,000
Para registrar la entrega de las mercancías en pago del dividendo		
Ganancias Retenidas	25,000	
Dividendos en Mercancía		25,000
Para cerrar la cuenta de Dividendos en Mercancía.		

Obsérvese que el efecto final de estas transacciones es disminuir el activo —Caja o Inventario— y las Ganancias Retenidas que tiene el negocio.

Cuando un dividendo se distribuye en otra propiedad que no es dinero, el montante de tal distribución es —equivalente al valor en el mercado de la propiedad que se entrega. Pero para propósitos de las entradas de contabili-

dad en los libros de la corporación, el dividendo se registra por el valor en los libros de la propiedad que se entrega. Es el accionista que lo recibe quien debe considerarlo, para propósitos de tributación, por el valor en el mercado.

Todo dividendo distribuido de los beneficios acumulados por una corporación antes del 1º de marzo de 1913 no está sujeto a tributación en manos de los accionistas, pero reduce la base de las acciones que lo originaron. La ley presume que toda distribución de dividendos se hace de las utilidades del negocio y de las más recientes. Las distribuciones hechas de beneficios acumulados después del 26 de febrero de 1913 se consideran renta para el receptor. - Imagínese que al 1º de marzo de 1913 una corporación tenía \$35,000 de ganancias retenidas. Desde entonces y hasta el 31 de diciembre de 1959, fecha en que terminó su año económico, acumuló \$50,000 de utilidades y durante el año de 1960 tuvo beneficios netos de \$40,000. En este último año declaró y pagó un dividendo de cien mil dólares. Primero se agotaron los beneficios del 1960 (\$40,000); luego los acumulados desde el 1º de marzo de 1913 hasta el 31 de diciembre del 1959 (\$50,000) y la diferencia de \$10,000 para completar el pago de los dividendos se cargaron a los acumulados antes del 1º de marzo de 1913. En estos casos es deber de la corporación enviar un informe detallado al accionista del origen de los dividendos. Si la corporación hubiese re-

partido un dividendo mayor a los beneficios acumulados, esa diferencia habría que considerarla como una distribución de capital. Se presume que todo dividendo es tributable y corresponde al contribuyente probar que no lo es.

Las distribuciones que haga una corporación a sus accionistas en liquidación total o parcial del negocio se aplican a la base de las acciones, y si resulta algún beneficio no se considera como dividendo sino una ganancia obtenida de activos de capital.

La corporación puede distribuir dividendos con cargo a las reservas de valoración. Esto sucede, más corrientemente, cuando se organiza una corporación con un fin específico —al explotar una mina— y no hay posibilidades de continuar las operaciones una vez se explote ésta. Aunque dicho dividendo se pague en efectivo u otra propiedad, su efecto final es rebajar esa reserva de valoración —Reserva para Agotamiento de Mina—, en vez de reducir las Ganancias Retenidas. Esto se hace una vez se han agotado todos los beneficios acumulados de la empresa. Tal distribución se aplica primero a recobrar la base de las acciones en poder de los accionistas y el remanente, si alguno, se considera como una ganancia en activos de capital.

Un beneficio obtenido en la redención o cancelación total de las acciones de un accionista se trata como un beneficio de un activo de capital. Pero si la cancelación

es parcial y proporcional a cada accionista, se presume que cualquier beneficio obtenido es dividendo tributable hasta tanto se pruebe lo contrario.

BENEFICIOS DE SOCIEDADES:

La Ley Número 74 del año de 1925, en su sección 4(a), decía: "... el término 'beneficio' significa cualquier distribución hecha por una sociedad a sus socios y partícipes procedente de sus utilidades obtenidas después de febrero 28 de 1913". Con esta disposición legal, las sociedades se equiparaban a las corporaciones en cuanto a la tributación por los socios de los beneficios que recibían.

El Tesorero de Puerto Rico dispuso en el Artículo 90 del Reglamento a la mencionada Ley que "la participación a distribuir de las ganancias de un socio en una sociedad se considerará recibida por él, aunque la misma no se haya distribuido". No hay duda que el Tesorero estaba fijando con esta reglamentación, la obligación al socio de informar como renta y pagar contribución, por aquellos beneficios de sociedad que no habían sido distribuidos. Esto era ir más allá del poder que la Ley confería a dicho funcionario.

Bajo el imperio de esta situación surgió el ca-

so de Behn v Domenech, Tesorero, 49 DPR 808. El demandante dejó de incluir en su renta los beneficios no distribuidos de la sociedad Hernand & Soethenes Behn, como socio de ésta, y el Tesorero de Puerto Rico le declaró una deficiencia. Se inicia la controversia y al emitir su fallo el Tribunal Supremo de Puerto Rico dijo que parecía claro que las palabras "recibidos por el contribuyente" indicaban la intención de imponer una contribución a los beneficios efectivamente recibidos o por lo menos, sobre la distribución en los beneficios de una sociedad, acreditados a la cuenta del socio particular o en cualquier otra forma identificados como tal participación a distribuir en los libros de la sociedad. "En ninguna parte hallamos evidencia de que fuera la intención de la legislatura imponer contribución al ingreso hipotético de un socio individual derivado teóricamente de las ganancias no divididas de una sociedad, acudiendo al sistema de un recibo implícito". El Tesorero se excedió en la autoridad conferida.

Probablemente, como resultado de esta decisión, la legislatura de Puerto Rico, el 12 de abril de 1941, aprobó la Ley Número 11 para enmendar la sección 4 (a) de la Ley Número 74 de 1925, para que el término "beneficio" incluyera no sólo la participación distribuida, sino también el derecho a participar en los beneficios de una sociedad. Como consecuencia de esta enmienda, bastaba que los beneficios fueran computados a fin de cada año contributivo en la

sociedad o que fueran meramente acreditados a las cuentas personales o capitales de los socios, para que éstos estuvieran obligados a informarles como renta en sus declaraciones. Surge, bajo este estado de cosas, el caso de Buscaglia y Tribunal de Contribuciones, 69 DPR 750. Los hermanos Francisco y Miguel Ballester Ripoll eran los únicos socios de la Sociedad Ballester Hermanos. Para los años 1941 y 1942, el Tesorero de Puerto Rico les notificó deficiencias en sus declaraciones individuales por no haber incluido como renta los beneficios no distribuidos obtenidos en la sociedad. Alegaban los peticionarios que se les estaban privando de su propiedad sin el debido proceso de ley. Señaló el tribunal que quizás el único aparente discrimen estaba en imponer contribución a los socios por los beneficios no distribuidos y no hacerlo también a los accionistas por utilidades no distribuidas de la corporación, ya que ambas son personas jurídicas, distintas de las personas naturales que las integran. Pero en la sociedad el no distribuir beneficios --dijo el tribunal-- depende exclusivamente de la voluntad de los socios mientras que en la corporación la declaración y distribución de dividendos depende de la voluntad de la Junta de Directores. Al sostener al Tesorero de Puerto Rico, concluyó:

"Es principio bien conocido en materia de sociedades que los socios tienen un derecho adquirido a los beneficios tan pronto éstos son determinados. Precisamente ese es el fin del contrato de sociedad: obtener beneficios para sus socios. La so-

ciudad no es dueña de los beneficios. Una vez determinados éstos el socio puede reclamarlos si es que la sociedad se negare a entregar se-les. Pero en el presente caso, los socios, actuando de mutuo acuerdo, tuvieron a bien ponerlos en una cuenta especial y pretenden ahora que de ese modo dichos beneficios no queden sujetos a contribución sobre ingresos. Desde el instante en que los beneficios fueron determinados quedaron a disposición de los socios, y el hecho de que éstos luego convinieran en pasarlos a una cuenta de ganancias y pérdidas, - no les exime del tributo que les impone la ley.

Una cosa es el hacer una entrada de contabilidad en los libros de la sociedad reflejando el derecho que tiene un socio en los activos de la sociedad y otra cosa es que la sociedad, al hacer tal asiento en sus libros, cuente con activos de los cuales pueda desprenderse para pagar esos beneficios sin que se perjudique la buena marcha del negocio. Muy probable fuera que la sociedad careciera de efectivo suficiente, ya que los beneficios de esos años - podrían estar en cuentas a cobrar, en documentos a cobrar, en mercaderías para la venta y en otros activos que el negocio necesitaba retener para poder continuar funcionando.

No hay ninguna diferencia entre este asiento de contabilidad que hace la sociedad para registrar los beneficios obtenidos y el que hace una corporación para llevar a la cuenta de Ganancias Retenidas, las utilidades de las operaciones del año. En aquélla se llevan directamente a las cuentas de los socios porque son dos o tres personas y cada uno tiene su cuenta capital. En la otra, difícil sería llevar una cuenta capital para cada accionista en el

libre mayor de la corporación donde se refleje la inversión de cada uno y los beneficios que a fin de año le corresponde. El aparente discrimen de que habló el tribunal al decidir el caso, era un verdadero discrimen.

Se solicitó reconsideración de esta decisión e intervinieron varias personas, naturales y jurídicas, como ~~amici curiae~~, pero el tribunal (1) sostuvo la decisión anterior. Las partes perjudicadas apelaron a la Corte de Circuito de Apelaciones de Boston a la que pertenecía Puerto Rico, pero ésta confirmó la decisión del Tribunal (2).

En el año de 1951 volvió a enmendarse la Ley para eliminar la enmienda del año de 1941 y dejar la situación tal cual existía en el año de 1925.

En la Ley 91 del año de 1954, que es la que rige actualmente, se incorporó la enmienda del año de 1951, así que el socio incluye en su renta bruta los beneficios verdaderamente distribuidos por la sociedad. Presume la ley que las distribuciones de beneficios se hacen de las utilidades más recientes y pueden hacerse en efectivo o en cualquier otra clase de propiedad. No está sujeta a tributación una distribución de beneficios de los acumulados por una sociedad después del 31 de diciembre de 1939 y antes del 1º de enero de 1951, pues estos beneficios estuvieron en

(1) *Buscaglia v Tribunal de Contribuciones*, 70 DPR 386.

(2) *Ibid.*, 161 F2d 823.

jeto a la contribución durante dicho período en que estuvo en vigor la Ley Número 31 del 12 de abril de 1941.

Las ganancias o pérdidas que un socio tenga en la venta u otra disposición de su participación o derecho en la sociedad, cualifica como ganancia o pérdida de capital. Para fijar el monto de esa ganancia o pérdida se suman la inversión original, las inversiones subsiguientes, el importe de aquellos beneficios que estuvieron sujetos a la contribución antes de ser distribuidos, así como los acumulados antes del 1º de marzo de 1913 y su total se resta del importe recibido por el socio por su participación en la sociedad.

A no ser por la sección 102 (a) de la Ley de Contribución sobre la Renta de 1954, que prohíbe la acumulación indebida de los beneficios y dividendos so pena de tener que pagar una contribución adicional igual a la mitad de esos beneficios, sería sumamente beneficioso para el socio no retirar los beneficios de la sociedad porque al momento de retirarse como socio sólo una cuarta parte de los beneficios obtenidos estaría sujeta a contribución, ya que se considerarían como el resultado de transacciones de activos de capital.

Al reorganizarse una sociedad o al admitirse un nuevo socio, hay que presentar un informe al Secretario de Hacienda relacionando los hechos envueltos para que éste decida si algún socio ha logrado alguna ganancia o pérdida.

ACTIVIDADES ILICITAS:

Previamente se ha indicado que "renta" es todo lo derivado del capital, del trabajo o de ambos combinados. La Sección 22(a) de la Ley de Contribución sobre la Renta de 1954 dice que la frase "ingreso bruto" incluye "... ingresos derivados de sueldos, jornales o compensación por servicios personales, ... de profesiones, oficios... negocios, comercio o ventas..." ¿Cabe incluir dentro de este concepto tan amplio de "renta" lo que recibe una persona por dedicarse a actividades ilícitas tales como extorsión, robo, abuso de confianza, venta de ron clandestino y de loterías no legalizadas por el Estado? Aunque parezca un tanto raro, caen dentro de esa definición y por lo tanto toda aquella persona que recibe rentas por cualesquiera de esos conceptos debe incluirlos en su declaración. Así lo ha sostenido el Tribunal Supremo de Estados Unidos de Norteamérica ⁽¹⁾. Esto parece, sin duda alguna, una manera clara de autoincriminación. Sin embargo, la ley no exige que el contribuyente identifique el origen de la renta. Basta que indique una partida como "rentas no identificadas".

En *Irisarry v Tribunal de Contribuciones*, 67 DPR 953, el Tesorero de Puerto Rico le notificó una deficiencia al demandante porque al investigar su cuenta de banco

(1) Véase *Rudkins v United States*, 343 US 130.

no pudo identificar cerca de cincuenta y seis mil dólares que habían sido depositados en el banco y el Tesorero estimaba que la mitad constituían rentas no declaradas provenientes de un negocio de "bolita" --lotería clandestina que opera en Puerto Rico.

RECIBOS IMPLICITOS:

El término "recibos implícitos" incluye aquella renta que se ha ganado el contribuyente, que no ha recibido físicamente, pero que se ha puesto incondicionalmente a su disposición. Para que una partida pueda considerarse como recibo implícito es necesario que cumpla con estos dos requisitos: (a) que se haya separado para el contribuyente sin limitación o restricción alguna, y (b) que su titular pueda solicitar su importe en cualquier momento y que le sea entregado en seguida.

Constituyen recibos implícitos los intereses que semestralmente los bancos acreditan a las cuentas de ahorro de sus clientes. Los intereses sobre bonos pagaderos mediante cupones se reducen a renta tan pronto vencen, aunque no se hayan cobrado. La única prueba para no considerarlos como tal, es que no haya fondos disponibles para el pago de los intereses durante el año en que vencen.

Los dividendos se consideran recibos implícitos desde la fecha en que son pagaderos. Pero si la corporación tiene como hábito pagar los dividendos el 31 de diciembre

de cada año, mas envía los cheques por correo para que lleguen a manos de los accionistas el próximo mes de enero, no se consideran recibos implícitos al último día del año natural que acaba de expirar.

RENTAS DE FUENTES DENTRO Y FUERA DE PUERTO RICO:

1. De fuentes dentro de Puerto Rico: Toda renta recibida o devengada por personas naturales o jurídicas dentro de Puerto Rico, como las que se mencionan a continuación, se consideran derivadas de fuentes radicadas en Puerto Rico:

a) intereses de bonos, pagarés y otras obligaciones de personas residentes, naturales o jurídicas. Caen bajo esta clasificación los intereses que recibe una corporación o sociedad extranjera o individuo no residente por reintegro de contribuciones sobre la renta.

b) los dividendos o beneficios recibidos de una corporación o sociedad, doméstica o extranjera. Cuando se trate de entidades extranjeras se considerarán rentas de fuentes dentro de Puerto Rico en una cantidad que guarde la misma proporción en dichos dividendos o beneficios como el que la renta bruta de fuentes dentro de Puerto Rico para ese período guarde con su renta bruta total. Si una sociedad extranjera que hace negocios en Puerto Rico distribuye un beneficio y se prueba que el 40 por ciento de la renta - que dió origen a esos beneficios procedía de fuentes en Pue

to Rico, sólo el 40 por ciento de esos beneficios se consideran como de fuentes dentro de Puerto Rico.

e) compensación por trabajo o servicios personales prestados dentro de Puerto Rico, sin considerar la residencia del pagador, el sitio en que se celebró el contrato o el sitio en que se hace el pago. Cuando los servicios personales se prestan parcialmente dentro y parcialmente fuera de Puerto Rico, se hace un prorrateo a base - del tiempo. La cantidad por este concepto a incluirse en la renta bruta de fuentes dentro de Puerto Rico, ha de guardar la misma relación con la compensación total que el número de días que se trabaja en Puerto Rico tenga con el número total de días que se tome el hacer el trabajo. Ejemplo: El Gobierno de Puerto Rico paga \$15,000 a un economista para que realice un estudio de las condiciones de trabajo en Puerto Rico y de los puerterriqueños en la ciudad de Nueva York. El economista se tarda un año en esta labor, del cual estuvo cinco meses trabajando en Puerto Rico; de los 15,000 dólares corresponden a renta dentro de Puerto Rico \$6,250 ($5/12$ de \$15,000).

Los salarios por servicios prestados dentro de los límites territoriales de Puerto Rico y los salarios - de un marinero extranjero devengados en una embarcación - costanera son de fuentes dentro de Puerto Rico. Frente a esta regla general está la excepción de un individuo no residente que presta servicios temporariamente en Puerto Rico. Renta por servicios prestados en tal forma no se con-

sideran derivados de fuentes dentro de Puerto Rico, si se llenan estos requisitos: (a) que los servicios se presten durante un período o períodos que en total no excedan de 90 días durante el año contributivo; (b) que la compensación recibida por ese período o períodos no exceda de \$3,000, y (c) que el servicio se preste a un individuo no residente, sociedad o corporación extranjera, no decidados a industria o negocio en Puerto Rico.

d) rentas y cánones de propiedad situada dentro de Puerto Rico o de cualquier derecho en ella. Rentas o cánones por el uso de o el privilegio de usar en Puerto Rico patentes, derechos literarios, fórmulas secretas, plusvalía, marcas de fábrica, sellos de fábrica, franquicias y otra propiedad análoga se consideran de fuentes dentro de Puerto Rico.

La Inter-American Orange Crush Company (1) es una corporación extranjera autorizada para hacer negocios en Puerto Rico. Durante los años de 1947 al 1949 vendió a concesionarios en Argentina, Venezuela y Cuba ingredientes para manufacturar los concentrados de ciertas bebidas gaseosas. La venta de esos productos se llevó a cabo en Puerto Rico y aquí se transmitió el título de propiedad sobre la mercancía. Los concesionarios venían obligados a pagar un

(1) Inter-American Orange Crush Company v Secretario, 81 DPR 293.

precio por los ingredientes y otra cantidad por el uso o privilegio de usar las marcas de fábrica y las marcas registradas, propiedad de la demandante.

En los contratos con Argentina (1927), Venezuela (1938) y Cuba (1945), se convino que el concesionario tenía derecho al uso exclusivo de manufacturar con los ingredientes suministrados por la demandante, los concentrados de las bebidas gaseosas y de venderlos en el territorio de cada república, bajo las marcas de fábrica y marcas registradas - (trade-names) pertenecientes a la demandante. Los concentrados había que manufacturarlos exclusivamente con los ingredientes que le vendía la demandante, siguiendo para ello ciertas "fórmulas secretas" propiedad también de ésta. Los "royalties" se calculaban a un precio fijo por cada galón de concentrados. De acuerdo al contrato, la demandante expedía facturas por los "royalties" con cada embarque de ingredientes, donde se determinaban los galones de concentrados a base de la producción por unidad de ingredientes según la fórmula de la demandante.

Los concesionarios vendían en sus respectivos mercados los concentrados de bebidas gaseosas bajo las marcas de fábrica y marcas registradas pertenecientes a la demandante. Por restricciones del gobierno argentino, sobre la exportación de dólares, la demandante se vio obligada a no vender más ingredientes a su concesionaria en Argentina desde el año de 1948. Se modificó el contrato para que ésta manufacturara

los concentrados con los ingredientes comprados en Argentina, pero continuaba pagando los "royalties" acordados en el contrato original.

Durante los años de 1947, 1948 y 1949 la demandante hacía negocios en la República Dominicana, Islas Bahamas e Islas Vírgenes, pero no le vendía ingredientes, sino los concentrados listos para embotellar. A éstos no les cobraba regalías por el uso de sus marcas de fábricas.

En sus libros, la demandante no desglosaba las rentas recibidas por dichos dos conceptos -ventas de los ingredientes y cánones por regalías. Alegaba el Tesorero que lo que recibía la demandante por las regalías era parte del precio de venta de los ingredientes y por lo tanto eran rentas derivadas de fuentes dentro de Puerto Rico.

La Ley de Contribución sobre la Renta de 1924, aplicable a este caso, excluía de la renta bruta de una corporación extranjera, autorizada para hacer negocios en Puerto Rico, como rentas derivadas de fuentes fuera de Puerto Rico, las rentas o cánones por el uso o el privilegio de usar fuera de Puerto Rico patentes, fórmulas y procedimientos secretos, marcas de fábrica y marcas registradas con que se presentan productos al mercado.

Concluyó el Tribunal Supremo de Puerto Rico que a base de los hechos probados, le pagado a la demandante por el privilegio de usar sus marcas de fábrica y sus marcas re-

gistradas en mercados extranjeros, eran regalías que debían considerarse como rentas derivadas de fuentes fuera de Puerto Rico y por lo tanto, debían excluirse de la renta bruta de la contribuyente.

En el caso de una corporación extranjera, las rentas no son tributables, si las propiedades que las producen se usan o están localizadas fuera de la isla. Respecto a los cánones y regalías prescribía la Ley de 1924 que su origen dependía del sitio donde real y efectivamente se usaba la propiedad intangible que los producía. Ni el sitio donde se celebra el contrato para el uso de las regalías, ni el sitio donde se reciben determinan el origen de las mismas. Las marcas de fábrica y marcas registradas son propiedades intangibles y las regalías que de ellas provienen, al igual que de otras propiedades intangibles, tienen su origen en el país donde se venden los productos que son objeto de tales propiedades.

e) ganancia de la venta u otra disposición de propiedad inmueble localizada en la isla.

f) rentas derivadas de la compraventa de propiedad mueble llevada a cabo en Puerto Rico

g) la renta proveniente de la explotación de una finca, u otro recurso natural localizado en Puerto Rico. También se incluye aquí la renta que surge de la venta de esos productos hecha por el productor bien dentro o fuera de la isla. Si se probare al Secretario de Hacienda que la totalidad de esa renta no debe asignarse a fuentes en Puerto Ri-

co, se hará un prorrates usando el mejor método de que se disponga.

Frente a la regla general de que la renta producida en Puerto Rico se considera de fuentes dentro de Puerto Rico, hay dos excepciones relacionadas con intereses y dividendos. No se han de considerar como renta de fuentes dentro de Puerto Rico:

1) intereses pagados sobre depósitos hechos por personas dedicadas al negocio bancario en la isla, a individuos no residentes y a corporaciones o sociedades extranjeras que no se dedican a negocio en Puerto Rico. Para excluirlos como renta de fuentes dentro de Puerto Rico, el que los recibe debe llenar estos dos requisitos: ser no residente si es individuo o extranjera si es corporación o sociedad y no dedicarse a negocios en la isla.

2) intereses recibidos de un individuo no residente, de una corporación o sociedad extranjera dedicada a industria o negocio en Puerto Rico o de una persona jurídica doméstica, cuando se demuestre que la renta bruta de fuentes radicadas en la isla de ese pagador ha sido menos del 20 por ciento durante los últimos tres años. Esos tres años terminan con el cierre del año contributivo del pagador, que precede al pago de tales intereses. Imagínese que el 15 de febrero de 1961, una corporación organizada según las leyes del Estado Libre Asociado de Puerto Rico, pagó a un individuo mil dólares de intereses. Desde el 1º de enero de 1958 hasta el

31 de diciembre de 1960, fecha en que termina el período fiscal de la corporación, ésta tuvo una renta bruta de \$300,000, de los cuales \$48,000 se derivaron de fuentes radicadas en la isla. Estos intereses no se consideran de fuentes radicadas en la isla porque durante el período de tres años la renta bruta derivada de fuentes radicadas en Puerto Rico por la corporación que los pagó, asciende al dieciséis por ciento.

3) renta derivada de aceptaciones bancarias por un banco central extranjero de emisión ---aquél que está investido de poder para emitir instrumentos que circulan como moneda.

4) beneficios y dividendos recibidos de una sociedad o corporación extranjera, cuando menos del 20 por ciento de su renta bruta durante los últimos tres años surja de fuentes dentro de Puerto Rico. Ese período de tres años termina con el cierre del año contributivo que precede a la declaración de los dividendos o distribución de los beneficios. Si la entidad ha estado funcionando por menos de tres años, se tomará ese período como base.

Es deber del contribuyente que considere estas partidas como rentas de fuentes no radicadas en Puerto Rico, proveer al Secretario de Hacienda con suficiente información que le permita comprobar que el contribuyente actúa correctamente.

2. Rentas derivadas de fuentes fuera de Puerto Rico: -

Los intereses, dividendos, beneficios de sociedades, rentas o cánones de propiedad que no radica en la isla, compensación por servicios prestados fuera de Puerto Rico y beneficios derivados de propiedad inmueble que radica en el extranjero se han de considerar como derivados de fuentes fuera de Puerto Rico.

3. Renta de fuentes parcialmente dentro y parcialmente fuera de la isla:

Aquellas partidas de renta que no puedan específicamente asignarse a fuentes dentro o fuera de Puerto Rico, caen bajo este epígrafe. Empresas de transporte como compañías marítimas y aéreas, empresas de comunicaciones —compañías telefónicas, radio, cablegráficas— y personas que venden propiedad mueble reducida total o parcialmente por el contribuyente en Puerto Rico y vendida fuera y viceversa, se enfrentan al problema de hacer una distribución equitativa de las rentas producidas y de los gastos pagados o incurridos dentro y fuera de la isla.

Las rentas de empresas que prestan servicios dentro y fuera de Puerto Rico se prorratean entre ambas fuentes tomando como base los costos incurridos para producirlos. Se usa como numerador los costos y gastos incurridos dentro de Puerto Rico y como denominador el total de costos y gastos incurridos o pagados por el negocio. Como parte de esos cos-

tos dentro de Puerto Rico ha de incluirse un beneficio razonable sobre la propiedad usada en el negocio mientras - esa propiedad esté en Puerto Rico. A los gastos totales de la empresa también se le suma un beneficio razonable de todas las propiedades del negocio. La proporción que resulte de esta operación se multiplica por el total de rentas de todas las fuentes obtenidas por la compañía y el resultado es la renta derivada de fuentes dentro de Puerto Rico. La diferencia corresponde a rentas derivadas fuera de la isla.

Surge, pues, el problema de hacer una distribución justa y equitativa de los gastos y costos. Estos han de segregarse en tres grupos: (a) los que corresponden totalmente a servicios rendidos o gastos incurridos dentro de Puerto Rico, (b) los correspondientes propiamente a servicios prestados o gastos incurridos fuera de Puerto Rico y (c) aquellos que no se sabe a cuál fuente en particular pertenecen. Para la distribución de esta tercera clase se ha de usar la base más razonable posible. Por ejemplo, los salarios de la tripulación, los fletes, los seguros y materiales correspondientes a cada viaje, se pueden distribuir, para cada viaje, usando el número de días u horas que la embarcación está en aguas territoriales de Puerto Rico, en comparación al total de horas o días que se toma la travesía. El combustible para cada viaje puede distribuirse en la proporción que el número de millas navegadas o voladas en territorio boricua, guarde con el total de millas recorridas en el viaje. Esto es, si en un vuelo de un avión de una compa-

Para que sirva una ruta de Puerto Rico se gastaron \$600 en gasolina y se recorrieron 240,000 millas de las cuales 120,000 millas corresponden a territorio puertorriqueño, de ese gasto son atribuibles a las actividades dentro de Puerto Rico \$300, computados en esta forma: $120,000/240,000 = 50$ por ciento que multiplicado por \$600 resulta en \$300. Los intereses y otros gastos incurridos por el uso de dinero ajeno no pueden incluirse en los gastos porque el beneficio razonable por el uso de la propiedad provee para dichos gastos.

La base a usarse para fijar el beneficio razonable por la propiedad usada debe ser la base ajustada, esto es, tomando en consideración los ajustes por depreciación y otros conceptos. El Secretario de Hacienda ha fijado el ocho por ciento como un beneficio razonable.

Imagínese que una compañía aérea tiene \$2,500,000 en propiedades invertidas en su negocio. De éstos \$500,000 están permanentemente asignados a Puerto Rico, \$1,100,000 a otros países y posee activos flotantes por \$900,000. Estos últimos se mantienen en la jurisdicción de Puerto Rico durante 120 días de los 360 días del año. Por el uso de esta propiedad le corresponde a las actividades en Puerto Rico \$40,000 (8% de \$500,000), mas \$24,000 que es una parte proporcional del beneficio razonable atribuible a los \$900,000, valor del activo flotante, fijada así: $\$900,000 \times .08 = \$72,000 \times 12/36 = \$24,000$.

Ejemplo: Una compañía dedicada al transporte aéreo tiene una inversión promedio en activos netos de \$6,000,000, de los cuales \$1,500,000 están permanentemente localizados en Puerto Rico, \$2,000,000 en otros países y \$2,500,000 en activos flotantes. Se estima que esta propiedad flotante estuvo en Puerto Rico 90 días durante el año de 1960. Las rentas durante este año de fuentes radicadas en la isla fueron de -- \$1,000,000; de fuentes radicadas fuera de Puerto Rico, -- \$1,500,000 y \$600,000 indeterminados. Los gastos atribuibles a las rentas de fuentes dentro de Puerto Rico fueron de -- \$650,000; de fuera de Puerto Rico, \$982,000 y \$318,000 de ambas fuentes. Estos gastos no incluyen el beneficio por el uso de la propiedad. Los gastos y las rentas de fuentes dentro de Puerto Rico son los siguientes:

Gastos totales:

Directamente asignados a Puerto Rico	\$ 650,000
Directamente asignados a fuentes fuera de Puerto Rico	982,000
Gastos mixtos	318,000
Cargo razonable por el uso de la propiedad (8% de \$6,000,000)	<u>480,000</u>
Total de gastos	<u>\$2,430,000</u>

Cargo razonable por el uso de propiedad en Puerto Rico:

Cargo por el uso de propiedad localizada permanentemente en P. Rico (8% de \$1,500,000)	\$ 120,000
Cargo por propiedad usada dentro y fuera de Puerto Rico (8% de \$2,500,000 = $200,000 \times \frac{90}{360}$)	<u>50,000</u>
Cargo razonable por el uso de propiedad en PR	<u>\$ 170,000</u>

Distribución de los gastos mixtos:

Parte proporcional de los gastos mixtos asignados a las rentas de fuentes dentro de Puerto Rico $(\$650,000/\$1,950,000 (\$650,000 + \$982,000 + \$318,000) = 33 \frac{1}{3} \% \times \$318,000$ \$ 106,000

Total de gastos asignados a operaciones en Puerto Rico:

Gastos cargados directamente	\$ 650,000
Parte de gastos incurridos dentro y fuera de la isla que se han de aplicar a operaciones en Puerto Rico	106,000
Cargo razonable por el uso de propiedad en PR	170,000
Total de gastos asignados a fuentes en P. Rico	\$ 926,000

Prorrateso de rentas obtenidas de operaciones dentro y fuera de Puerto Rico:

Asignadas a Puerto Rico $(\$926,000/\$2,430,000 = 38.11\% \times \$600,000)$ \$ 228,660

Renta neta de fuentes dentro de Puerto Rico:

Renta asignada directamente a fuentes dentro de Puerto Rico	\$1,000,000
Proporción de renta de dentro y fuera de la isla, asignadas a operaciones internas	228,660
Total de ingresos brutos	\$1,228,660

Menos: Gastos:

Directamente asignados a fuentes dentro de Puerto Rico	\$650,000
Parte proporcional de gastos dentro y fuera de la isla	106,000
Cargo razonable por el uso de propiedad dentro de P. Rico	170,000
	\$ 926,000
Renta neta de fuentes dentro de Puerto Rico	\$ 302,660

Para determinar la inversión promedio de la empresa se puede sumar la inversión al ampezar y al terminar el año y

tomar la mitad de su resultado. Si la inversión está variando constantemente se puede usar una base compuesta de dólares-días.

Si se desconoce la inversión promedio en activos -flotantes, para determinar el cargo razonable por el uso de esta propiedad a servicios entre Puerto Rico y otros países, puede usarse la proporción que la renta bruta de esos servicios guarde con la renta total. De este resultado, la parte asignable a servicios dentro de Puerto Rico puede fijarse de acuerdo a la relación existente entre los gastos incurridos dentro de los límites territoriales de la isla y el total de gastos incurridos en servicios prestados entre Puerto Rico y otros países.

Los intereses y las contribuciones sobre la renta, beneficios de guerra y beneficios excesivos que no se toman en cuenta al hacer el prorrateo de gastos, pero para conseguir la renta neta de fuentes dentro de Puerto Rico, puede tomarse como deducción una parte de los mismos, basada en la proporción que la renta de fuentes dentro de Puerto Rico guarde con la renta total.

La renta bruta de fuentes dentro de Puerto Rico, de entidades que se dedican a las transmisiones de mensajes por telégrafo o por cable entre Puerto Rico y Países extranjeros se determina sumando: las rentas de mensajes originados en Puerto Rico y las cantidades cobradas en el exterior por men

ajes cobrables a la entrega originados en Puerto Rico. De esta suma se deducen los gastos incurridos por transmitir mensajes fuera del propio circuito de la compañía. Lo que reciba la compañía en Puerto Rico por mensajes que se cobren a la entrega originados fuera de Puerto Rico, se excluyen de la renta bruta. Los gastos que se deducen para computar la renta neta de la compañía son:

a) los incurridos en Puerto Rico, incidentales a la operación del negocio en Puerto Rico, excluyendo los gastos generales.

b) los gastos directos incurridos en el exterior en la transmisión de mensajes originados en Puerto Rico, excluyendo los gastos generales o de mantenimiento, reparaciones y depreciación de cables.

c) la depreciación de propiedad situada en Puerto Rico y usada en el negocio en la isla, pero sin incluir la correspondiente a los cables.

d) una parte proporcional de los gastos generales que no se han incluido antes, incluyendo además, una parte proporcional de los gastos de mantenimiento, reparaciones y depreciación de cables. Esto se ha de hacer en la proporción - que el número de palabras originadas en Puerto Rico guarde con el número total de palabras transmitidas por la empresa.

RENTA CORRESPONDIENTE A INDIVIDUOS MENORES DE EDAD:

El artículo 155 del Código Civil de Puerto Rico preceptúa:

Los bienes que el hijo no emancipado haya adquirido o adquiriera con su trabajo o industria, o por cualquier título lucrativo, pertenecen al hijo en propiedad y en usufructo a los padres que le tengan en su potestad y compañía, pero si el hijo, con el consentimiento de sus padres, viviese independiente de éstos, se le reputará para todos los efectos relativos a dichos bienes, como emancipado, y tendrá en ellos el dominio, el usufructo y la administración.

Mientras el menor de edad no se haya equiparado a una persona mayor, bien por la emancipación o por vivir independiente con la autorización expresa o tácita de sus padres, las rentas que se deriven de sus propiedades corresponden a sus padres y deben considerarse para fijar el impuesto sobre la renta que deben pagar. Esto es así en compensación a la obligación que tienen los padres de proveer alimentos a sus hijos menores de edad.

Mas si el hijo menor recibe rentas por la prestación de servicios, ésas no caen bajo la égida del artículo 155 del Código Civil. Pertenecen al menor y el padre, madre o tutor no viene obligado a incluirlos como renta suya. El que la renta la reciba el padre, madre o tutor es imaterial.

Si el menor recibe más de \$800 durante un año natural, debe informarlos al Secretario de Hacienda y pagar la contribución que se le imponga. Cuando el menor no rinda ese informe ni

pague la contribución, el padre, madre o tutor, que lo tenga a su cuidado, es responsable de ello y viene obligado a pagar la contribución. Los gastos atribuibles a la producción de esa renta del menor son deducibles de la misma, sin importar que el padre, madre o tutor los haya pagado. También puede tomar como deducción los donativos, contribuciones y gastos médicos que realmente haya hecho o pagado.

Si un padre que tiene la patria potestad y cuidado de hijos menores de edad, contrae nuevas nupcias, los frutos que devenguen los bienes de esos menores se reputan gananciales y hay la obligación de incluirlos en las rentas de ambos cónyuges. Quedó así resuelto en *Hernández Batalla v Tribunal de Contribuciones*, 73 DPR 710. La esposa del demandante tenía la patria potestad y cuidado de dos hijos menores de edad habidos en otro matrimonio. Estos eran dueños de bienes inmuebles heredados de su abuelo paterno. El demandante no incluyó como renta de la sociedad legal de gananciales los frutos de los bienes de los menores, empero preparó sendas declaraciones a los menores, quienes pagaron la contribución correspondiente. El Secretario de Hacienda repudió este procedimiento porque, siendo bienes gananciales tales frutos, debieron ser incluidos en la declaración de ambos cónyuges. No conforme el contribuyente con el dictamen del Secretario de Hacienda, apeló al tribunal. Este concluyó que al casarse la madre de los menores con el demandante, los frutos de los bienes de los menores se convirtieron en rentas para la sociedad legal de gananciales.

nanciales y por lo tanto era su obligación informarlas en su declaración.

RENTAS DE FINADOS:

La declaración de rentas para un finado se prepara siguiendo el método de contabilidad que él usaba, aunque no se pueda incluir toda la renta a que tenía derecho. Aquella renta que no se pueda incluir se considera como renta de la sucesión o de la persona a quien se le adjudique bien como manda, legado o herencia. Tales partidas serán incluidas en la renta de quien tenga derecho a ellas, cuando las reciba, irrespectivamente del método de contabilidad que use.

Cuando la sucesión o la persona que tiene derecho a recibir una renta que correspondía al finado, traspasa ese derecho, bien por venta, donación o de otro modo, debe incluir en su declaración su justo valor en el mercado en el momento del traspaso o lo que recibiere por él, cual sea mayor. El propósito de esta medida es evitar que la renta se quede sin tributar. Por lo tanto, si se incluye como renta del finado o tributa mientras está en manos de la sucesión, un traspaso subsecuente no exige su inclusión como renta. Cualquier ventaja contributiva --paga atrasada, ventas a plazos, activo de capital-- a que tenía derecho el finado, se traslada a la persona que declara esa partida como renta.

Para determinar la responsabilidad contributiva del finado es necesario tomar en consideración aquellas deduccio-

nes y créditos relacionados con la producción de la renta o a las que tenía derecho, de acuerdo al método de contabilidad que usaba. Si la sucesión o una persona particular adquiere el derecho a percibir una renta del finado, cualquier gasto relacionado con esa renta que no se tomó como deducción al preparar la planilla del finado, puede deducirlo.

CAPITULO IX

PARTIDAS QUE PUEDEN O NO CONSTITUIR RENTA Y PARTIDAS QUE NO LO SON

PARTIDAS QUE PUEDEN O NO CONSTITUIR RENTA:

1. Pólizas de seguro: Lo que recibe un contribuyente, en uno o más pagos, de un contrato de seguro de vida por razón de la muerte del asegurado, está exento de tributación. Cuando en vez de recibir una suma global, el beneficiario prefiere recibir pagos parciales, lo que reciba por concepto de intereses producidos por el valor de la póliza, es tributable. Si los pagos hechos al beneficiario no son por razón de la muerte del asegurado, la diferencia entre las primas pagadas y el importe recibido es renta sujeta a esta contribución.

La diferencia entre lo recibido por una póliza de seguro total y el importe de las primas que se han pagado, - constituye renta para el beneficiario. Si el valor de la póliza ha de recibirse en pagos parciales, no se incluirá nada como renta hasta tanto se haya recobrado el importe de las primas. Cabe suponer que si el asegurado muere antes de vencer el término del contrato de seguro, la cantidad pagada a su beneficiario no es renta ni en todo ni en parte, ya que el pago

se hizo por razón de la muerte del asegurado.

En cuanto a pólizas educacionales, la Ley exime de tributación una cantidad específica. Todo lo recibido por un asegurado o beneficiario, por este concepto, hasta la suma de diez mil dólares, está libre del impuesto. Estas cantidades -- pueden recibirse en un solo pago o en pagos parciales. Si una póliza educacional produce al asegurado o beneficiario \$18,000, hasta tanto se hayan recibido los primeros diez mil dólares, nada hay que declarar como renta. Los restantes ocho mil dólares son renta tributable en el año o años en que se reciban.

2. Pensiones y anualidades: Aquel contribuyente que reciba algún pago por razón de una anualidad ha de incluir en su renta bruta para cada año una cantidad que no exceda del tres por ciento del precio pagado por dicha anualidad. Ese precio pagado puede haber sido hecho de una sola vez o en plazos periódicos en calidad de primas. Si la cantidad que se recibe es inferior al tres por ciento del precio pagado, se incluye en su totalidad en la renta bruta del que la recibe. El límite máximo de tres por ciento debe ser en proporción al período por el cual se recibe el pago. Tan pronto el contribuyente haya recibido cantidades exentas igual al importe del precio pagado, lo que reciba de ahí en adelante se considera parte de su renta.

Ejemplo: Un contribuyente pagó \$40,000 por una anualidad vitalicia pagadera en plazos mensuales de \$250, efectiva el 1º de enero de 1959. Durante dicho año recibió \$3,000 de esa anualidad. En su renta bruta para dicho año debió incluir \$1,200 que representa el tres por ciento del precio pagado de

\$40,000.

Si el contrato hubiera prescrito que los pagos periódicos empezarian a hacerse el 1^o de agosto de 1959, el beneficiario recibió \$1,250 (5 meses a \$250) en dicho año, de los cuales debió incluir \$500 en su declaración que representan el tres por ciento de \$40,000 por los cinco meses.

Si la anualidad, en vez de exigir pagos mensuales de \$250 hubiera hecho pagos mensuales de \$90, el total de las sumas recibidas anualmente (\$1,080) han de incluirse en la renta bruta del beneficiario porque no excede del tres por ciento del precio pagado.

Para las pensiones pagadas a empleados retirados del servicio federal, de acuerdo a la Ley de Retiro del Servicio Civil Federal del 29 de mayo de 1930 o del Sistema de Retiro del Gobierno de Puerto Rico y sus instrumentalidades --Ley del 15 de mayo de 1951--, el precio de la anualidad es el total de las sumas que periódicamente le retenían de sus sueldos.

Si la anualidad o la póliza de vida o dental se traspasa a otra persona, el precio pagado por ésta mas las primas que pague desde entonces, constituyen el precio del contrato. Cualquier diferencia entre el importe recibido y la totalidad de los pagos hechos, es renta para el beneficiario que recibe su importe.

Si el contrato se traspasa en una permuta exenta, en una reorganización o es objeto de donación, se toma la base en poder del cedente mas los pagos hechos posteriormente como precio del contrato. Si se trata de una póliza cuyo importe total está exento de contribución en poder del cedente, también lo

está en poder del cesionario que la adquiere en cualquiera de las tres formas antes indicadas.

Ejemplo: Una corporación compró una póliza vital por \$5,000 a vencer dentro de 20 años, sobre la vida de su Presidente, por una prima anual de doscientos dólares. Después de pagar las primas por los primeros diez años, la traspasó a otra corporación por \$1,800, quien continuó pagando las primas hasta su vencimiento. La cesionaria cobró los \$5,000. Obtuvo una renta tributable de \$1,200. Esto es, a los \$1,800 que pagó la corporación cedente le suma las primas que pagó durante diez años —\$2,000— y le resta de los \$5,000 que recibió. Si el traspaso se hubiera hecho como resultado de una reorganización exenta de tributación, la cesionaria habría tenido una ganancia de mil dólares porque lo que había pagado la cedente —dos mil dólares— se habrían de sumar a los otros dos mil dólares que pagó aquélla, para buscar la renta tributable.

Un patrono puede comprar una anualidad para beneficio de un empleado, empleado retirado o ex empleado y deducir el precio pagado por ella, si llena los requisitos exigidos por la sección 23 (p) de la Ley. En tal caso el empleado no está obligado a incluir en su renta bruta el pago que hace el patrono por este concepto en el año en que se efectuó el pago. Cuando empiece a recibir los beneficios de esa anualidad los incluirá íntegramente en su renta bruta, a menos que él haya contribuido a su pago. En este último caso, se considera como precio pagado por el patrono lo que pagó el empleado. Aun cuando el precio pagado por el patrono sea deducible como gasto ex

dinario y necesario del negocio, no es renta para el empleado en el año en que se paga si esa anualidad cumple con estos requisitos:

- a) cuando el fiduciario debe usar la aportación para comprar contratos de anualidades que beneficien al empleado
- b) cuando la aportación se hace conforme a un convenio por escrito hecho antes del 1º de enero de 1954, entre el patrono y el fiduciario o entre aquél y el empleado
- c) cuando el empleado no tenga derecho a recibir durante su vida pago alguno bajo contratos de anualidades comprados por el fiduciario, que no sean pagos de anualidades, excepto con el consentimiento del fiduciario.

Si el patrono adquiere una anualidad para beneficio de un empleado que no sea deducible como gasto ordinario y necesario del negocio, el precio pagado por el patrono es renta para el empleado en el año en que aquél efectúa el pago. Para ello se requiere que los derechos del empleado bajo el contrato de anualidad sean irrevocables al hacerse la aportación, excepto por falta de pago de las primas. El precio de la anualidad consiste en esas aportaciones mas cualquier cantidad que tenga que pagar el empleado. De los pagos que recibe, por razón del contrato de anualidad, incluirá en su renta bruta el tres por ciento del precio pagado y una vez haya recibido cantidades exentas equivalentes al precio pagado, - declarará todo lo que reciba.

Quando los derechos del empleado sean revocables al momento de hacerse la aportación, éste no viene obligado a considerar como renta el montante de esa aportación. El hecho de que más tarde ese derecho se convierta en irrevocable no cambia este principio. Al recibir el empleado beneficios de la anualidad los declarará como renta, a menos que él contribuya al pago de la anualidad en cuyo caso lo que él aportó se convierte en el precio de la anualidad.

Quando al morir un empleado acogido a una anualidad, sus herederos recibieren algún pago bajo la misma, vienen obligados a incluirlos en su renta bruta en la misma medida en que lo estaba el causante.

Quando el patrono lo es una corporación y cualquier fondo comunal, fondo o fundación creados con fines religiosos, caritativos, científicos, literarios o educativos o para la prevención de la crueldad con los niños o con los animales, el empleado que reciba una anualidad pagada por tal empresario, no está obligado a incluir en su renta bruta los pagos que éste haga.

Las pensiones que un patrono otorga a cualquiera de sus empleados o a los familiares más próximos de éste, pueden o no constituir renta, dependiendo del motivo que tuvo el patrono para conceder tal pensión. Si la pensión se concedió tomando en consideración los años de servicios del empleado a la empresa, su lealtad, el sueldo que devengaba, etc., ésta se considera como parte del sueldo del empleado y constituye renta. De no haberse considerado estos factores, sino que más bien

se hizo como un gesto de caridad debido a la situación precaria del empleado o de sus familiares, se conceptúa una donación y no está sujeta al pago de la contribución sobre la renta. Para que la pensión constituya renta debe considerarse como parte de la compensación del empleado o surgir de un plan de pensiones que sea exigible por los empleados. Dice Mertens' a la página 387 de su obra: "... la intención con la cual se hizo el pago es lo que prevalece. Si el pago, aunque se llame compensación o en otra forma, intenta representar pago por servicios prestados, bien en el pasado, presente o futuro, aun cuando ya se haya satisfecho completamente por otros pagos, la cantidad recibida parecería representar ingreso tributable al que lo recibe". "Si por otra parte, los pagos son hechos para demostrar buena voluntad o una mera benevolencia hacia el que los recibe y no se hacen con la intención de recompensar servicios rendidos, entonces los pagos representan donaciones y deben estar exentos..."

Buscaglia v Tribunal de Contribuciones, 70 DPR 493, planteó el problema de si una pensión es una donación o compensación por servicios prestados. Don Carmelo Obén prestó servicios a la Central Aguirre Sugar Co. S. En C. durante más de veinticinco años. A la fecha de su fallecimiento este patrono no tenía ningún plan de pensiones. Al percatarse de la crítica situación económica de la viuda de su ex empleado, la Junta de Directores de la corporación le concedió una pensión que variaba de año en año. Todos los años la Junta de Directores pasaba sobre el asunto y determinaba si se renovaba o no la pensión.

La viuda de Obén, beneficiaria de la pensión, no la incluyó en su renta bruta, y el Tesorero de Puerto Rico le notificó una deficiencia, alegando que la pensión se concedió por los servicios prestados por el esposo de ésta y que, por lo tanto, era tributable. El Tribunal de Contribuciones concluyó que no era renta, lo que fue confirmado por el Tribunal Supremo de Puerto Rico por estas razones:

a) la viuda nunca prestó servicios personales ni de clase alguna a la Central Aguirre Sugar Co. S. en C.

b) a la fecha del fallecimiento del empleado, la Central no tenía un plan de pensiones para sus empleados y por lo tanto la viuda de Obén no podía ser una tercera persona beneficiaria que le permitiera exigir una pensión.

c) por el hecho de que la Central dedujera el importe de la pensión como un gasto ordinario y necesario del negocio no constituye la pensión una compensación por servicios prestados.

Sin embargo, en *Tesorero de Puerto Rico v. Tribunal de Contribuciones*, 73 DFR 890, se sostuvo que una pensión era ingreso. El doctor José Angel Franco prestó servicios personales durante veintisiete años al Estado Libre Asociado de Puerto Rico. En reconocimiento a esos servicios, se aprobó la Ley 153 del 9 de mayo de 1945 en la que se le concedía una pensión de tres cuartas partes del sueldo que percibiera al momento del retiro.

El contribuyente reclamó una exención por el importe

de la pensión, pero el Tesorero se la denegó y acudió al Tribunal de Contribuciones quien dió la razón al contribuyente. Este Tesorero, no conforme con la decisión del tribunal, radicó un certiorari en el Tribunal Supremo de Puerto Rico. Dicho Tribunal revocó sosteniendo que la pensión se había concedido en consideración a los servicios prestados por el contribuyente y que por lo tanto era tributable. Aunque las demás pensiones del Gobierno de Puerto Rico no estaban sujetas a tributación, ello obedecía a que la ley que las creó expresamente las eximió del pago de la contribución sobre la renta, lo que no hizo la ley creando la pensión especial. De considerar la exenta se estaría creando una exención por inferencia.

Emmanueli Román v Secretario de Hacienda, 78 DFR 950, decide que la pensión que recibe un oficial retirado del Ejército de los Estados Unidos por haber llegado a la edad de sesenta años está sujeta al impuesto sobre la renta.

La sección 15(b) (7) de la Ley 74 del año de 1925 disponía que las cantidades recibidas como compensación, asignaciones y concesiones a familias, a virtud de las Leyes de Seguro de Guerra y Rehabilitación Vocacional o a virtud de la Ley de Veteranos de la Guerra Mundial, o como pensiones de los Estados Unidos por servicios del beneficiario en las faenas navales o militares de los Estados Unidos en tiempo de guerra, no constituían renta imponible. El Tribunal, citando a **Faxton v Commissioner of Internal Revenue, 8 BTA 1105**, decidió que un oficial retirado estaba aún en el ejército aunque en la lista inactiva, sujeto a las leyes y reglamentos militares y a ser

llamado en cualquier momento a servicio activo. La pensión - del demandante no estaba cubierta por la exención mencionada y por lo tanto no era otra cosa que renta tributable.

3. Pensiones alimenticias: Los pagos periódicos recibidos por la esposa o ex esposa para su sostenimiento, después de - una sentencia de divorcio o de separación, son incluíbles en su renta bruta. Para que constituyan renta tributable, la obligación del esposo o ex esposo debe surgir de una orden, un decreto o una sentencia separando o divorciando a los cónyuges o de un documento escrito incidental al divorcio o separación. Si la sentencia de divorcio o separación no hace mención a la pensión o a cualquier documento en que exista el acuerdo, o no hay un documento por escrito incidental al divorcio o separación, el montante de la pensión no es renta para el alimentista. Tales pagos constituyen renta sujeta al impuesto, siempre que surja de la obligación legal del esposo o ex esposo de dar alimentos. Cuando el pago periódico es para saldar la parte de los bienes gananciales de la esposa o en restitución de alguna deuda que él tenía con ella, no se reputa pensión alimenticia.

La esposa o ex esposa debe incluir en su renta el importe de la pensión en el año en que la recibe, independientemente del método de contabilidad que utilice. De manera que, si ella usa el método de acumulación para informar sus rentas, no puede usarle para informar lo que recibe por concepto de la pensión alimenticia. Para ésta usará el de recibos y pagos. Este principio general no es de aplicación cuando la pensión ali-

menticia se paga de la renta de una sucesión o fideicomiso, en cuyo caso la alimentista ha de incluir su importe, como renta en el año en que la sucesión o fideicomiso la tenga como deducción.

El método que se utilice para proveer los fondos para el pago de la pensión alimenticia, no afectan su clasificación de renta. Estos pueden surgir de bienes en fideicomiso, de seguros de vida o dotales, de anualidades o de cualquier otro interés en propiedad. Cuando la pensión se paga en esta forma, la cantidad que recibe la esposa o ex esposa no es admisible como deducción al esposo o ex esposo. Ejemplo: Una esposa inicia una demanda de divorcio y solicita alimentos pendiente litig. El 2 de febrero de 1959, el tribunal le asignó una pensión alimenticia de \$150 mensuales en lo que se decidía el pleito de divorcio. El 8 de noviembre de 1959, se decretó el divorcio y la sentencia señalaba \$300 mensuales como pensión alimenticia retroactiva al 1º de noviembre de ese mismo año. La ex esposa debió incluir en su declaración de 1959 la cantidad de \$400, esto es, las mensualidades de noviembre y diciembre. Lo recibido anterior al divorcio no es renta imponible para ella, ni deducción para él.

Si antes de ella iniciar la demanda de divorcio su esposo hubiera firmado un documento ante un notario público, comprometiéndose a pagarle a ella \$150 mensuales como pensión alimenticia y la sentencia de divorcio, por razón de existir dicho documento, no provee pensión alimenticia alguna, ella debe in-

clarir lo que recibe durante el año por ese concepto. El puede tomarlos como deducción.

Los pagos parciales en pago de una obligación específica en la sentencia de divorcio, de separación o en un instrumento incidental, no se consideran "pagos periódicos" y no son renta para la esposa o ex esposa. Sin embargo, si esa suma principal ha de ser pagada en un período de tiempo que cubra más de diez años, contados desde la fecha de la sentencia o del documento, el pago parcial se considera pago periódico, pero por una cantidad que no exceda del 10 por ciento de la suma total a pagarse. Este 10 por ciento se aplica a pagos hechos por adelantado, pero no a pagos atrasados de un año contributivo anterior. El pago atrasado ha de incluirse en la renta bruta, en su totalidad, en el año en que se recibe. Ejemplo: En una sentencia de divorcio el tribunal ordenó al esposo a pagar a su esposa \$20,000 anuales durante un período de doce años, efectivo - el 1º de enero de 1956. En ese año el ex esposo cumplió con su obligación. En el 1957, pagó \$30,000; en el 1958 nada pagó y - en el 1959 le entregó a su ex esposa la suma de \$30,000 para mantenerse al día en sus pagos.

En el año de 1956 ella debió incluir como renta los \$20,000 ya que eran menos del 10 por ciento del pago total de \$240,000 (\$20,000 x 12). En el año de 1957 debió incluir \$24,000 de los \$30,000 que recibió, o sea, el 10 por ciento de la suma total. En el año de 1959 debió incluir los \$30,000 porque \$10,000 correspondían a pagos atrasados a los cuales no se aplicaba la regla del 10 por ciento y como la diferencia -\$20,000- era un

nos del 10 por ciento también hubo que incluirlos.

Quando en la pensión alimenticia hay parte que se ha de usar para el sustento de hijos menores de edad del alimentante, esa cantidad no es renta para la ex esposa, siempre que el decreto o sentencia indique claramente la cantidad de la pensión destinada al sustento de los hijos menores. De no hacerse este desglose, la totalidad de la pensión se atribuye a la esposa para propósitos de la contribución sobre la renta. Quando la pensión alimenticia es para la ex esposa y otras personas, que no sean hijos menores del ex esposo, la suma total debe incluirse en la renta de aquélla aunque se especifique la cantidad correspondiente a cada alimentista.

4. Dividendos en acciones: La Ley Número 74 del año de 1925 taxativamente disponía que los dividendos en acciones no eran tributables. Mas al redactarse la Ley 91 del 29 de junio de 1954, la que rige esta materia contributiva hoy día, se copió un artículo idéntico de la Ley de Estados Unidos que lee:

Una distribución hecha por una corporación a sus accionistas en acciones del capital o en derechos a adquirir acciones del capital, no será considerada como un dividendo hasta el monto en que no constituye ingreso para el accionista dentro del significado de la Enmienda Décimosexta de la Constitución de los Estados Unidos.

El Congreso Norteamericano dejó a los tribunales de justicia el decidir si un dividendo en acciones es o no tributable. Quizás, inadvertidamente, el legislador puertorriqueño

asumió la misma actitud al aprobar la nueva Ley de Contribución sobre la Renta.

De surgir algún caso donde se plantee el problema de si un dividendo en acciones es o no tributable, muy probablemente nuestro Tribunal Supremo siga la misma trayectoria trazada antes de la aprobación de la nueva ley. Esto es, que un dividendo en acciones no es tributable si se ofrece en acciones o en derechos a adquirir acciones de la misma clase emitidas por la corporación y que es tributable si se ofrece en acciones de otra clase de las que posee el accionista.

Y es probable que así sea por dos razones fundamentales: a) que tratándose de un precepto legal "importado" - literalmente de la ley norteamericana, no fue la intención del legislador dejar tal problema al juez y que por lo tanto, su intención era mantener este aspecto igual, y b) que un dividendo en acciones de las mismas que posee quien lo recibe, no altera en absoluto su derecho en la participación del activo neto de la corporación; lo que ocurre es que ese derecho se diluye entre un mayor número de certificados de acciones.

El declararse un dividendo pagadero en acciones de las que posee el accionista, tiene como único resultado transferir una porción de su participación de una cuenta de capital que no está evidenciada por certificados de acciones, a otra que está representada por esos certificados. Distribúyase o no ese dividendo, su participación en los activos de la corpora-

ción permanece inalterada. Si el dividendo en acciones se ha de pagar en acciones o derechos a adquirir acciones de una clase distinta a las que posee el accionista, sí resulta en una acreencia de su participación porque se convierte en titular de parte de los activos netos que corresponden a otra clase de accionistas.

Ejemplos: La Corporación "Y" tiene en circulación mil acciones comunes, con un valor a la par de \$50 cada acción, y mil acciones, 6% preferidas, con un valor par de \$100 por acción. Estas no tienen derecho al voto, no son participantes y en caso de liquidación sólo tienen derecho a recibir el valor par más los dividendos atrasados. Hace dos años que no se distribuyen dividendos. Al finalizar el año económico - de 1960 su cuenta capital reflejaba esta situación:

Acciones comunes, \$50 valor par	\$50,000
Acciones 6% Preferidas, \$100 valor par	100,000
Superávit:	
Pagado	\$25,000
Retenido	<u>35,000</u>
	<u>60,000</u>
Total de Capital	<u>\$210,000</u>

Si la Corporación decidiera liquidar el negocio y si después de pagar las deudas, los activos netos fueran - \$210,000 se distribuirían, entre ambas clases de accionistas, en esta forma:

Accionistas preferidos:

Mil acciones a \$100 valor par	\$100,000
Dividendos acumulados durante dos años ($\$100,000 \times .06 \times 2$)	<u>12,000</u>
	\$112,000

De página anterior

\$112,000

Accionistas comunes

Mil acciones a \$50 valor par	\$50,000	
Sobrante	<u>48,000</u>	<u>98,000</u>
T o t a l		<u>\$210,000</u>

Si a esa misma fecha, en vez de liquidar la corporación, la Junta de Directores aprobara la distribución y pago de un dividendo a las acciones preferidas pagadero en 120 acciones preferidas con los mismos derechos y valor par que las ya en circulación, lo que ocurre es una transferencia de las ganancias retenidas a la cuenta de acciones preferidas, según estas transacciones:

Dividendo en Acciones Preferidas	12,000	
Dividendo a Pagar en Acciones Preferidas		12,000
Para registrar la declaración de un dividendo en acciones preferidas.		
Dividendo a Pagar en Acciones Preferidas	12,000	
Acciones, 6% Preferidas		12,000
Para registrar la distribución de 120 acciones preferidas en pago del dividendo.		
Superávit Retenido	12,000	
Dividendos en Acciones Preferidas.		12,000
Para cerrar la cuenta de Dividendos en Acciones Preferidas		

Después de la distribución de estas acciones, hay en circulación 1,120 acciones preferidas a las que le corresponden activos netos valorados en \$112,000, esto es, lo mismo que si no se hubiera declarado dividendo alguno.

Pero si ese dividendo se hubiera distribuido a los -

accionistas preferidos en 240 acciones comunes, la participación se alteraría, porque a los accionistas preferidos les corresponde parte del activo neto destinado a los accionistas comunes. La participación de los accionistas preferidos después de esta declaración de dividendos habría sido:

Acciones, 6% Preferidas (1,000 a \$100)	\$100,000
Acciones comunes (\$110,000 dividido entre 1,240 acciones = 88.71 x 240)	<u>21,290</u>
T o t a l	<u>\$121,290</u>

Nótese cómo la distribución de la misma cantidad de un dividendo a los accionistas preferidos en acciones comunes, aumenta la participación de aquéllos en los activos netos de la corporación de \$112,000 a \$121,290.

Establece, además, nuestra Ley que si se ofrece a los accionistas la alternativa de decidir entre un dividendo en efectivo u otra propiedad y un dividendo en acciones o en derechos para adquirir acciones, el total del dividendo es tributable, sin importar la forma que seleccione el accionista. Aún cuando el accionista seleccione acciones de la misma clase de las que posee, y se decidiera que un dividendo en acciones de la misma clase no es tributable, éste sí estaría sujeto a tributación. Ello obedece a que al accionista se le ha dado la oportunidad de cobrar el dividendo en efectivo y si no lo hizo tal vez fue por conveniencia contributiva.

Si el dividendo en acciones que se recibe está exento de tributación, su efecto es reducir la base de las acciones

que se poseen. Por ejemplo, si un accionista posee treinta acciones comunes por las que pagó \$1,650 y luego recibe diez acciones comunes como dividendo no tributable, los \$1,650 se distribuyen entre las cuarenta acciones, resultando en una base de \$41.25 por acción. Esta nueva base se usará para computar la ganancia o la pérdida en cualquier transacción que se haga con estas acciones.

Esta teoría de los dividendos en acciones se limita a acciones de la misma corporación que distribuye el dividendo y no a acciones de otra corporación. Cuando una corporación declara un dividendo y lo paga en acciones de otra corporación se equipara a un dividendo en efectivo u otra propiedad y está sujeto al pago de la contribución sobre la renta -- en el año en que se recibe o se declara.

La jurisprudencia puerterriqueña de si un dividendo en acciones es o no tributable se limita al caso de McCormick v Bonner, Tesorero, 44 DPR 432, decidido al amparo de la Ley 74 del año de 1925. La sociedad A. Hartman & Co. de la cual era socio el demandante, recibió un dividendo en acciones que luego entregó a sus socios en pago de los dividendos que le correspondían en la sociedad. Tanto la sociedad como el demandante incluyeron el importe de las acciones como renta en sus respectivas declaraciones. Luego la sociedad se percató que el dividendo en acciones no era tributable para ella y solicitó y consiguió un reembolso de las contribuciones que había pagado indebidamente. El señor McCormick hizo lo mismo, pero se le de-

negó el reintegro. Recurrió al tribunal quien sostuvo la decisión del Tesorero sobre el fundamento de que una acción dada en dividendo tan sólo está exenta del pago de la contribución mientras está en manos del accionista original, en este caso, A. Harman & Co. Cada socio, pues, recibió algo que tenía valor en el mercado, sobre el cual se podía fijar la contribución.

5. Becag: El importe de una beca puede o no constituir renta para el receptor. Dependiendo de los motivos que se tuvieron en cuenta al concederla, se puede concluir si se trata de una donación o si hubo motivos suficientes para catalogarla como renta para el beneficiario. Entre los factores que se aducen para establecer si una beca es o no renta para el que la recibe, pueden mencionarse los siguientes:

a) la causa que se tuvo al concederla --si fue por mera liberalidad, altruismo o generosidad, sería una donación. Si para concederla influyeron los servicios previamente prestados o los que se espera que preste el beneficiario en el futuro, es renta imponible.

b) relación entre el pagador y el beneficiario --de no mediar relación alguna entre ambas partes, se presume que es donación. Pero si existe la relación de empleado y patrono existe la presunción de que es renta para el receptor.

c) la proporción que existe entre el importe de la beca y el salario que ha recibido o espera recibir el becado. Si la beca se concede por una cantidad igual o parecida al sa-

lario que se percibe o se espera devengar, inquestionablemente que se trata de compensación remunerada. Si es excesiva o ínfima en comparación con el salario, es una donación.

Una beca que concede una institución con fines no pecuniarios o una empresa comercial sin atención al servicio prestado previamente por el becado o el que pueda prestar en el futuro, también hay que concluir que es una donación.

La sección 22(b) (19) de la Ley 91 de Contribución sobre la Renta de 1954, indica sobre este particular que "las cantidades recibidas del Estado Libre Asociado de Puerto Rico o sus instrumentalidades o subdivisiones políticas como becas para estudio cuando la persona que las recibe no es un funcionario o empleado público, o cuando dichas cantidades no representan remuneración o parte de la remuneración de un cargo o empleo o no están relacionadas con dicho cargo o empleo", estarán exentas de tributación.

Esta cita de la Ley no prescinde de los factores -- antes indicados para fijar con claridad si una beca constituye o no renta para el becado. La forma en que está redactada puede dar lugar a que una beca concedida a un empleado del Estado Libre Asociado de Puerto Rico, sea o no renta para el receptor. Cuando se es empleado del Gobierno de Puerto Rico y se recibe una beca hay que delimitar los motivos que hubo para concederla.

En Jacob Flax v Tesorero de Puerto Rico, 76 DFR 390, el Fondo del Seguro del Estado concedió una beca al demandante,

su empleado, para cursar estudios especializados. Le proporcionó los gastos de viaje y de matrícula, más \$475 mensuales, durante ocho meses, cantidad que coincidía con su sueldo mensual. No incluyó su importe como renta y el Tesorero de Puerto Rico le declaró una deficiencia. Al sostener el punto de vista del Tesorero, el Tribunal Supremo se expresó así:

... la beca no se concedió como compensación por servicios anteriores ni por servicios a ser prestados durante la vigencia de la beca. Pero ella fue otorgada en consideración a servicios a ser prestados en el futuro, después de la terminación del curso de estudios objeto de la beca. Constituye un ingreso tributable, y no una donación, un pago previo por servicios futuros, especialmente cuando media la relación de patrono y empleado entre el que hace el pago y el que lo recibe y especialmente cuando, como en el caso de autos, el empleado se ha obligado contractualmente a prestar sus servicios en el futuro en consideración a tal pago. No se trata entonces de unos pagos hechos por motivos puramente altruistas, de benevolencia y generosidad, sino que más bien se trata de pagos hechos en anticipación a beneficios futuros para el pagador.

El término "renta" es excesivamente amplio e incluye todo lo que se recibe, a menos que esté específicamente excluido. Las exclusiones hay que interpretarlas restrictivamente.

6. Beneficios recibidos por razón del empleo o cargo:

La Ley presume que toda concesión hecha por el patrono a sus empleados está vinculada a los servicios que éstos le prestan y por lo tanto es parte de la remuneración. La prueba, como siempre, descansa en el contribuyente de ^{que} lo que se recibe no es renta tributable.

Las facilidades y privilegios tales como diversiones, servicios médicos, descuentos de cortesía sobre compras, no se consideran, generalmente, parte de la remuneración, si el valor envuelto es relativamente pequeño y el patrono los provee para promover la salud, la buena voluntad, la eficiencia o bienestar de sus empleados.

Las facilidades de vivienda o de alimentos concedidos a los empleados pueden o no constituir renta para el que los recibe, No es renta imponible el valor del alquiler de la casa que una central azucarera provee a los mayordomos y listeros porque se provee para conveniencia del patrono. El puesto exige que se viva donde se trabaja. Si la conveniencia de la vivienda que concede el patrono al empleado es para éste y no para aquél, el valor de su alquiler es renta tributable para el empleado. Por ejemplo, si un individuo trabaja lejos de donde vive y el patrono es dueño de una casa radicada cerca del sitio donde esa persona trabaja y solicita del patrono que le permita mudarse a ella, sin tener que pagar canon de arrendamiento, el valor en el mercado del alquiler de esa casa es renta para el que disfruta de ella.

Cuando el patrono incurre en gastos de viaje y hospedaje con relación a sus empleados, para su propia conveniencia, su importe no es renta para el empleado, según quedó resuelto en Alfonso Valdés, et al., actuando a nombre de Mayagüez Baseball Club v Secretario de Hacienda, 78 DPR 578.

El contribuyente incurrió en ciertos gastos de transportación, alojamiento y comidas con relación a los jugadores de pelota. El pagar estos gastos era la costumbre en Puerto Rico para obtener los servicios de los refuerzos importados de Estados Unidos de Norteamérica y de países hispanoamericanos. Además se deseaba mantener estrecha vigilancia sobre los jugadores para controlar la dieta de éstos.

El Secretario de Hacienda alegaba que el importe de tales gastos era renta para los jugadores, y que por lo tanto el contribuyente venía obligado a incluirlo en la renta bruta de aquellos para propósitos de la retención de la contribución.

Dijo el tribunal que siempre que los gastos de viaje, alojamiento y comidas se sufraguen para conveniencia del patrono, no forman parte de la renta del empleado.

Se entiende que los gastos de alojamiento se incurren para conveniencia del patrono cuando éste exige determinado alojamiento y determinada forma de cómo y dónde deben obtenerse los alimentos, como sucede en las industrias madereras, en la construcción de caminos en la zona rural, en hospitales y establecimientos de servicios continuos en la zona urbana. La prueba debe demostrar que se trata de una condición impuesta por el patrono, debida a la especialidad de su negocio y no una exigencia del empleado.

Las bonificaciones que anualmente concede el patrono a sus empleados, forman parte de la renta de éstos sin in-

portar se paguen en dinero o en especie.

Si una corporación da acciones a sus empleados en atención a los servicios que éstos le han prestado, el valor de esas acciones en el mercado, al momento en que se distribuyen, es renta tributable, aunque los empleados posean acciones de la misma clase adquiridas anteriormente. Si el patrono hace un préstamo a un empleado y luego le cancela la deuda, su importe también es renta para el empleado.

PARTIDAS QUE NO SON RENTA SUJETA AL IMPUESTO:

1. Mejoras a la propiedad arrendada: La Ley de Contribución sobre la Renta de 1925, preceptuaba como renta para el arrendador el valor de las mejoras hechas por el arrendatario a la propiedad y que habían de quedar a beneficio del arrendador. Este podía incluirlas como renta al quedar terminadas, o proporcionalmente en cada año que faltaba para vencer el contrato de arrendamiento.

Para la ley vigente no es renta sujeta al impuesto. Al excluirla lo que hace es posponer su inclusión hasta que el dueño de la propiedad disponga de esas mejoras. Si a la terminación del contrato de arrendamiento hubiere alguna fianza o fondo que, de acuerdo a los términos del contrato, ha de quedar a beneficio del arrendador, constituye renta para éste. Pero si el arrendatario queda a deber alguna renta que no se pueda cobrar, el valor de las mejoras se atribuye al valor de la renta.

El arrendatario que hace mejoras a la propiedad al-

quilada, las que han de quedar a beneficio del arrendador, - puede contabilizar el valor de esas mejoras como un activo - intangible y amortizarlo durante la vida útil de las mejoras o el tiempo que falta para vencer el contrato de arrendamiento, cual de los dos periodos fuere más corto. El cargo actual por ese gasto es un aumento al gasto del arrendamiento.

Ejemplo: "A" alquiló a "B" un solar y un edificio por \$500 mensuales durante 25 años. "B" hizo un depósito de \$3,000 para cubrir cualquier mensualidad atrasada. El contrato decía que cualquier mejora hecha por el arrendatario quedaría a beneficio del arrendador al vencer el contrato. A los cinco años de la firma de este contrato, "B" construyó un edificio en la propiedad de "A" por valor de \$50,000, el que tenía una vida útil de treinta años. Al terminar el décimo año, "B" suspendió los pagos a "A" por dificultades económicas. - Después de 24 meses de atrasos en el pago de la renta, "B" fue desahuciado.

Al readquirir la posesión de la propiedad, el arrendatario debía \$12,000 de arrendamiento a los cuales se abonaron los \$3,000 que había en depósito. Las mejoras a la propiedad en poder de "A" tienen un valor de \$9,000, que representa el importe de la renta que no pudo recobrar de "B". Tanto los \$3,000 como los \$9,000 representan renta para "A". La base de esas mejoras para determinar ganancia o pérdida al venderse será de \$9,000, ajustada por la depreciación correspondiente.

El arrendatario tenía derecho a amortizar el costo de esas mejoras durante los veinte años que faltaban para vencer el contrato, ya que ese período era menor que la vida útil de las mejoras. Todos los años, desde que construyó las mejoras, debía aumentar su gasto de alquiler por -- \$2,500 (\$50,000 dividido entre 20 años).

2. Otras partidas excluidas: Además de las emenciones discutidas por separado y de aquellas que se han incluido bajo otros tópicos, como los intereses, podemos mencionar las siguientes:

a) Compensación por lesiones o enfermedad: Esta exclusión incluye las cantidades recibidas de seguros contra enfermedad o accidentes, compensaciones a obreros, bajo la Ley de Accidentes del Trabajo, compensación por lesiones personales o por enfermedad, cualquier indemnización recibida y las pensiones o anualidades concedidas por lesiones o enfermedad que resulten del servicio activo de las fuerzas armadas de cualquier país. De la misma manera que lo recibido por estos conceptos está exento de tributación, los gastos médicos relacionados con estas lesiones y accidentes no se pueden tomar como deducción.

b) Vivienda de ministro o sacerdote. La ley declara exento de tributación el alquiler de una casa de vivienda y sus pertenencias que se le concede a un sacerdote o ministro. Si no existiera esta exclusión específica, podría ser que en algunos casos el alojamiento se concediera por conveniencia de la misión u orden religiosa, en cuyo ca-

so no sería renta, pero si se concedía para conveniencia del sacerdote o ministro, entonces era renta para éste.

c) Donaciones, mandas, legados y herencias. Los bienes recibidos por cualquiera de estos conceptos no son renta para el receptor. Pero la renta que provenga de los mismos, sí es ineludible en la declaración del donatario, legatario o heredero. Cuando la donación, manda, legado o herencia proviene de renta producida por esos bienes la exclusión es inoperante. Si éste ha de pagarse a intervalos, se considera que surge de la renta de propiedad y como tal está sujeta a tributación. Por ejemplo, si se crea un fideicomiso para que de su renta se pague una anualidad, el receptor de la misma tendrá que incluirla para computar el impuesto.

d) Recobro de deudas incobrables, contribuciones anteriores y recargos. Esta exclusión se limita a partidas que por los conceptos indicados se tomaron como deducción en años anteriores, pero que no redujeron la contribución, porque la renta tributable del contribuyente fue cero o negativa.

e) Pagos por licenciamiento al personal militar y naval.

f) La renta de agencias o sindicatos de noticias o de otros servicios de Prensa, recibida de empresas periódicas o de radiodifusión por concepto de rentas o cánones por el uso o publicación de o por el derecho de usar o publicar en Puerto Rico, propiedad literaria o artística de dichas agencias o sindicatos.

g) Premios de la Lotería de Puerto Rico

h) Las cantidades recibidas por herederos o beneficiarios en concepto de beneficio por defunción del participante o miembro de cualquier sistema de retiro de los gobiernos de Estados Unidos o Puerto Rico.

i) Los reembolsos por dietas y gastos de viaje a los miembros de la Legislatura Insular, si realmente incurrieron en esos gastos.

j) Lo que recibe el contribuyente por premios literarios, periodísticos, científicos, artísticos y para el fomento del progreso industrial, agrícola o profesional obtenidos en concursos o certámenes para promover y estimular las letras, las artes, el periodismo, la agricultura, la industria, las profesiones y las ciencias.

k) Lo que se recibe por beneficio del Seguro Social Federal.

l) Remuneración de empleados de gobiernos extranjeros que prestan servicios análogos a los funcionarios de Estados Unidos en países extranjeros y siempre que el país extranjero conceda una exención igual a los funcionarios de Estados Unidos.

PARTI XII

EL CONCEPTO DE DEDUCCIONES

CAPITULO X

GASTOS DEL NEGOCIO, INDUSTRIA Y ACTIVIDADES LUCRATIVAS

EN GENERAL:

Una deducción es una rebaja de un costo o de un -
gasto que la ley permite hacer al contribuyente de su renta
bruta para fijar su renta neta tributable. Las deducciones
las ha considerado el poder judicial como concesiones legis-
lativas, pues muy bien se puede imponer la contribución so-
bre la renta bruta. Quien tuvo poder para conceder esas gra-
cias, se reserva el poder para eliminarlas, por lo que en
cualquier momento que la legislatura lo crea conveniente pue-
de eliminarlas.

Las deducciones, para tener derecho a ellas, han
de estar específicamente concedidas por ley. Por tratarse de
gracias legislativas hay que interpretarlas restrictivamen-
te. El que reclama una deducción ha de probar, a satisfac-
ción del Secretario de Hacienda, que la misma está autoriza-
da por ley y que incurrió o pagó por ella. El peso de la -
prueba en materia de deducciones recae, pues, sobre la per-
sona que la reclama.

Para tener derecho a deducir un gasto incurrido,
no sólo basta probar que se incurrió en el mismo, sino que

también hay que cumplir con estos requisitos:

a) Que el gasto se pagó dentro del año contributivo o dentro de los dos meses y medio después del cierre del año económico del contribuyente.

b) que el importe del gasto sea inculible en la renta de la persona que ha de recibir el pago para el año contributivo en el cual termina el año contributivo de la persona que hizo el pago.

c) que no exista ninguna de estas relaciones o condiciones entre el que hace o ha de hacer el pago y el que lo recibe, al cierre del año contributivo o en cualquier momento dentro de los dos meses y medio siguientes:

1) cónyuges, ascendientes y descendientes en línea directa y hermanos

2) entre un individuo y una corporación o sociedad, entre dos corporaciones, entre dos sociedades o entre una corporación y una sociedad, con respecto a cada una de las cuales más del 50 por ciento del valor de las acciones emitidas o del capital de la sociedad, es poseído directa o indirectamente por o para una misma persona

3) entre el fideicomitente y el fiduciario

4) entre el fiduciario de un fideicomiso y el fiduciario de otro fideicomiso, si la misma persona es un fideicomitente con respecto a cada fideicomiso

5) entre un fiduciario de un fideicomiso y un fideicomisario de ese fideicomiso.

Estos tres requisitos son sine qua non. Así que un contribuyente puede incurrir en un gasto durante un año con-

tributivo, pagarlo, dentro de los dos meses y medio siguientes, pero si el receptor utiliza el método de recibido y pagado para informar su renta, aquél no puede deducirlo porque éste no ha de incluirlo en su declaración de ese año. O aun cumpliéndose con los dos requisitos previos, si existe una relación de las ya indicadas entre el pagador y el receptor, tampoco puede tomarse la deducción por tal gasto.

Esto significa que si el contribuyente no puede deducir ese gasto en ese año contributivo, tampoco puede deducirlo en un año posterior en el que efectúa el pago, ya que no es atribuible a las rentas de ese año.

Los dos meses y medio corresponden al período que concedía la ley al contribuyente para rendir su declaración sobre la renta, después de haber terminado su año contributivo. Pero este período fue aumentado a tres meses y medio por la Ley Número 10, aprobada el 15 de marzo de 1955. Entendemos que ese período de dos meses y medio, relacionado con los gastos incurridos, debió también aumentarse a tres meses y medio.

En el caso de Clínica Dr. Mario Juliá, Inc. v Secretario de Hacienda, 76 DPR 509, la contribuyente acreditaba los sueldos devengados por sus cuatro médicos a cuentas individuales y les permitía retirar una cantidad máxima de \$600 mensuales. A fin de año le acreditaba una especie de bonificación a base del beneficio neto del negocio. Así le hizo durante seis años. El Tribunal no le concedió la deducción de

aquella parte de los sueldos acumulados, pero no pagados al finalizar cada año contributivo, ya que no los pagó dentro - del plazo concedido por la ley para poder ser deducibles.

Originalmente la ley permitía la deducción de gastos pagados o incurridos en relación con una industria o negocio. El contribuyente tenía que dedicarse a la explotación de una industria o negocio para poder deducir los gastos. Surge, pues, el problema de la deducción de los gastos incurridos o pagados por los contribuyentes en actividades misceláneas que le produjeran alguna renta, como por ejemplo, el alquiler de casas y la práctica de una profesión.

A un problema de esta naturaleza el Tribunal Supremo de los Estados Unidos de Norteamérica dijo que eso no constituía industria o negocio y que por lo tanto sus gastos no eran deducibles, aunque había que informar la renta obtenida de tal actividad ⁽¹⁾. Como resultado de esta interpretación se hizo necesario enmendar la ley para adicionarle un inciso permitiendo la inclusión de los gastos "pagados o incurridos durante el año contributivo para la producción o cobro de ingresos, o para la administración, conservación o mantenimiento de propiedad poseída para la producción de ingresos".

No todo desembolse que hace un contribuyente tiene derecho a deducirle de su renta bruta, pues como se ha indicado

(1) Higgins v Commissioner of Internal Revenue, 312 US 212.

do en el Capítulo II, hay desembolsos de capital y desembolsos de renta y gastos. Sólo estos últimos son deducibles, - siempre que caigan dentro de los límites legales. Los desembolsos de capital pueden deducirse periódicamente a través de un cargo por depreciación, agotamiento, depreciación o desuso.

Los costos y los gastos hay que deducirlos en el año en que corresponden, pues de lo contrario se pierde el derecho a la deducción. Por ejemplo, un contribuyente no puede dejar de incluir el cargo por depreciación por razón de que no tiene rentas suficientes en un año y posponer su rebaja para - otro en que tiene buenos ingresos. De así hacerlo, nunca podrá tomar la deducción por ese concepto. Aunque la Ley en distintas secciones mencione que determinado gasto es deducible, sólo puede tomarse la deducción una vez.

GASTOS ORDINARIOS Y NECESARIOS:

1. Introducción: La ley permite deducir de la renta bruta los gastos ordinarios y necesarios pagados o incurridos en una industria, en un negocio o en una actividad con fines de lucro. No define, sin embargo, qué se entiende por un gasto "ordinario y necesario". Para que un gasto sea ordinario no tiene que ocurrir a menudo ni ser habitual o normal. Un gasto ordinario es algo variable, afectado por el tiempo, el lugar y las circunstancias (1). Un gasto es ordinario cuando, por re-

(1) Buscaglia v Tribunal de Contribuciones, 68 DPR 858.

glia general prevalece en la comunidad como una práctica del negocio o de la industria. Todo gasto que ayuda en una forma u otra al desarrollo, al fomento y a la continuación de la empresa se considera como necesario ⁽¹⁾. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que un desembolso de capital puede ser necesario y no se clasifica como gasto. El gasto debe estar relacionado con y ser proporcional a la producción de la renta.

Para que un gasto pueda deducirse de la renta bruta, han de concurrir estos requisitos:

- a) que se pague o se incurra en relación con una industria o negocio o en una actividad que produzca renta
- b) que sea ordinario
- c) que sea necesario
- d) que se pague o se incurra en el año contributivo
- e) que sea incurrido o pagado en la producción de una renta que esté sujeta a tributación
- f) que no exista una relación de las que prohíbe la ley entre el pagador y el receptor, para que el gasto sea deducible.

Es bueno aclarar que hay deducciones que la ley las permite sin que sea necesario que concurren los requisitos antes mencionados. Tales deducciones no están relacionadas con industria o negocio o con actividades lucrativas y se -

(1) Central Igualdad, Inc. v Secretario de Hacienda, 82 DPR.

conceden sólo a individuos.

No es requisito indispensable que se produzca renta en la industria o negocio o actividad lucrativa para tener derecho a la deducción. Por ejemplo, una empresa comercial puede estar cerrada parte del año contributivo o todo un año debido a huelga, por mejoras o por cualquiera otra razón y los gastos fijos como depreciación, luz, agua, teléfono y el sueldo de cierto número de empleados continuar. - Estos gastos puede deducirlos la empresa de cualquier otra renta que tenga. Un abogado que se dedica a la práctica privada de su profesión puede verse obligado a cerrar la oficina por un año o más y tener derecho a la deducción de aquellos gastos que continuaren durante el tiempo que su oficina estuvo cerrada.

Cuando el contribuyente se dedica a una actividad que es más bien un deporte, recreación o entretenimiento, los gastos que ésta ocasione no son deducibles como gastos ordinarios y necesarios de una industria o negocio.

El requisito de "ordinario y necesario" presupone que el gasto sea razonable en cuantía y que tenga relación razonable y directa con la producción del ingreso que esté sujeto a tributación. En *Central Igualdad, Inc. v Secretario de Hacienda*, resuelto el 20 de junio de 1961, el tribunal no consideró un gasto como ordinario y necesario y rechazó su deducción. La Junta de Directores de la demandante acordó en el año de 1931, conceder a tres de sus colonos una bonificación de 50 centavos por cada tonelada de cañas superiores -

entregadas durante los meses de diciembre, enero, febrero, mayo y junio. Esto se hacía para moler cañas de componentes ricos durante esos meses y para evitar pérdidas en la factoría. Más tarde el acuerdo se enmendó y se limitó a los directores de la corporación, por cañas sembradas y cultivadas en fincas propias. Al morir uno de los directores, la Junta acordó extender la bonificación a las cañas entregadas por la hija de éste.

La corporación pagó estas bonificaciones y las dedujo de su renta bruta como un gasto ordinario y necesario. El Secretario de Hacienda rechazó la deducción y la contribuyente recurrió a las cortes de justicia. Dijo el Tribunal Supremo que la bonificación se había concedido sólo a los colonos directores y a personas tan íntimamente relacionadas con éstos que para los efectos prácticos era como si se tratara de las mismas personas. No se presentó evidencia alguna para probar que se concedió el mismo privilegio a todos los colonos. Las bonificaciones no eran más que pagos de privilegios hechos a los colonos directores y accionistas y por lo tanto no eran un gasto ordinario y necesario, sino una distribución de beneficios.

2. Coste de los materiales y mercaderías: Para que un contribuyente pueda determinar la renta neta sujeta a tributación, resultante de una industria o negocio, necesita restar de la renta bruta el coste de las mercancías o materiales que usó en producirla. En una empresa de compraventa estos -

costos se limitan a lo que se paga o se incurre por las mercaderías y a los gastos de fletes pagados o incurridos hasta poner esa mercancía en el sitio donde se ha de vender. El costo de esas mercaderías debe ser su importe neto. Esto es, si ha habido devoluciones de parte de esa mercancía y si se concedieron descuentos por pronto pago, deben restarse del precio de factura originalmente contratado.

A la mercancía que se compra durante el año hay que sumarle el valor de los artículos que había en existencia al comensar el período de contabilidad y restarle el importe del inventario final, computado según el método de valoración que use el negocio.

En negocios de manufactura hay que considerar, para fijar el costo de los artículos vendidos, no sólo los materiales y sus inventarios, sino también los productos en proceso y terminados al empezar y al finalizar el año contributivo, así como los gastos de manufactura o carga fabril.

El costo de las mercancías no sólo incluye lo que se paga al suplidor y los fletes, sino también los gastos de seguro, los arbitrios y los derechos de aduana que se pagan por esos materiales.

En *Tartak Bros., Inc. v Secretario de Hacienda*, 81 DFR 753, se concluyó que el seguro por la mercancía comprada era parte de su costo. La sección 17(c) de la Ley 74 del año de 1925 disponía que no se admitía deducción alguna por seguros pagados a compañías de seguros, asociación de seguro, corredor o agente que no estuviera autorizado para hacer ne-

gocios en Puerto Rico.

La demandante compraba mercancías en los Estados Unidos y los suplidores las enviaban a su cuenta y riesgo. Si llegaban en malas condiciones las rechazaba. Los suplidores la aseguraban por su cuenta y riesgo e incluían el gasto del seguro como parte del costo de la mercancía. El Tesorero de Puerto Rico rechazó el gasto del seguro porque éste se había adquirido de una corporación que no estaba autorizada a hacer negocios en Puerto Rico. Dijo el Tribunal que la demandante nada tuvo que ver con la compra de tales seguros ni se adquirieron para su beneficio y que el gasto formaba parte del costo de las mercaderías.

Cuando el contribuyente usa materiales y efectos misceláneos o incidentales al negocio o industria, como los efectos de oficina, puede deducir el costo de lo que compra durante el año siempre que no practique inventarios para los mismos y que siga una práctica consistente.

3. Compensación por servicios prestados: La Ley permite deducir de la renta bruta "una cantidad razonable para sueldos u otra compensación por servicios personales realmente prestados". Exige, pues, la Ley para conceder la deducción de sueldos u otra compensación, que se presten los servicios y que lo que se pague por éstos sea razonable. El primer requisito es con el propósito de evitar que se paguen compensaciones por sociedades y corporaciones a sus socios o accionistas sin éstos rendir labor alguna a la entidad y así redu-

oir considerablemente el beneficio neto tributable de la empresa. Tales pagos son distribuciones de dividendos o de beneficios y no pueden, por tanto, restarse de la renta bruta - para determinar el beneficio neto sujeto a la contribución. - Esta situación puede fácilmente ocurrir en corporaciones íntimas o en sociedades cuyos socios estén unidos por vínculos de consanguinidad o afinidad.

El otro requisito es que la cantidad que se pague sea razonable. Esto no sólo incluye el sueldo regular sí que también cualquier bonificación o compensación adicional. El salario razonable -no hay una regla fija para decir que un sueldo es razonable- es aquel que generalmente se pagaría, - por servicios parecidos, por empresas que están más o menos en las mismas condiciones. A pesar de ello, lo que parece razonable en un momento dado, bajo ciertas condiciones y para una misma empresa, puede resultar totalmente irrazonable en otra época bajo las mismas o distintas condiciones.

Entre los factores, criterios o reglas que se han usado y continúan usándose para concluir si una compensación es o no razonable, pueden mencionarse:

- a) comparación con la remuneración pagada por otras compañías que prestan servicios análogos
- b) la relación que guarda la compensación con la inversión del individuo en la corporación o sociedad
- c) compensación pagada en años anteriores a ese empleado o a otros por servicios similares

- d) fecha en que se fija la compensación si antes o después de concederse las utilidades de la empresa
- e) las personas que intervinieran en el contrato para la prestación de servicios, si los oficiales o los directores de la corporación o los socios de la sociedad
- f) la proporción que guarda el salario con relación a todos los demás salarios y al beneficio neto de la empresa
- g) el volumen de negocios de la empresa
- h) el alcance o extensión del trabajo del empleado
- i) la contribución que hace el empleado al negocio
- j) grado de dificultad o de facilidad para conseguir un sustituto adecuado
- k) la situación económica del país
- l) la condición financiera del negocio
- m) la norma que ha seguido la compañía con relación a los salarios de sus empleados
- n) la relación entre la renta bruta del negocio con el sueldo que se paga
- o) los méritos y cualificaciones del empleado para desempeñar el puesto.

Resulta muchas veces difícil fijar la razonabilidad de un sueldo con la aplicación de uno o dos de estos criterios y en algunos casos es necesario el concurso de todos o de casi todos ellos.

Varies han sido los casos resueltos por nuestro Tribunal Supremo en que han estado envueltas la autorización para la deducción y la razonabilidad de la compensación pagada.

La Ley Número 74 del año de 1925 concedía una deducción de "una cantidad razonable para sueldos u otra compensación por servicios realmente prestados". Al amparo de esta disposición se permitía toda deducción por tal concepto, tanto a corporaciones como a sociedades, siempre que la cantidad envuelta fuera razonable y que la persona que recibía la compensación hubiera prestado un servicio a la empresa correspondiente.

El 3 de junio de 1927 se introdujo una enmienda a dicha disposición, mediante la Ley Número 18 para que leyera, "... una cantidad razonable para sueldos y compensación a empleados por servicios realmente prestados".

Bajo el régimen de esta enmienda surgió el caso de Mesoso Hnos. & Co., S. en C., v Domenech, 44 DPR 11, en el que la sociedad demandante tomó como deducción de su renta bruta los sueldos pagados a sus dos socios gestores. El Tesorero de Puerto Rico rechazó la deducción porque, según él, la sociedad no tenía derecho a ello, de acuerdo con la ley en vigor.

Llegó la controversia al Tribunal Supremo y éste dijo que el alcance de la enmienda era distinguir entre los empleados y los funcionarios de una corporación o los socios

gestores de una sociedad. La enmienda limitaba la deducción a los salarios satisfechos a los empleados y que era necesario inferir de la enmienda que los sueldos pagados a los socios gestores de la sociedad y a los funcionarios -directores y oficiales- de la corporación, estaban excluidos de la deducción.

M. J. & S. Cabrero, Suers. v Benet, 58 DPR 531, - surgió al amparo de la misma disposición legal y se rechazó la deducción de los sueldos pagados a los socios de la demandante. Esta alegó que el socio a quien se le asigna una compensación por servicios prestados a la empresa, le recibe, no en su carácter de socio sino en el concepto de "socio en funciones de empleado". Alegó también la inconstitucionalidad de la ley ya que establecía un discrimen en contra de las sociedades y a favor de las corporaciones.

Señaló el tribunal que al permitir la ley a las corporaciones o sociedades una deducción de una cantidad razonable para sueldos y compensación a empleados por servicios prestados, excluye la remuneración al socio ya que éste, por la naturaleza misma del contrato social, no puede ser empleado de la sociedad a que pertenece. El socio es -dender a la sociedad de su actividad e industria y al trabajar para ésta lo hace cumpliendo con su deber de socio. En la corporación, por el contrario, el accionista no viene obligado a trabajar para la empresa de la cual es dueño.

En cuanto al aspecto de la inconstitucionalidad, sostuvo el Tribunal que la cláusula de "igual protección de

las leyes" de la Constitución Norteamericana, no impide que - se haga una clasificación razonable de la propiedad y de las personas para propósitos contributivos. Mientras tal clasificación no sea arbitraria no hay discriminación porque se imponga una contribución a una clase y se exonerare a otra.

Aparentemente el tribunal estaba confundido con los comentaristas del Derecho Civil y del Derecho Común. No considerar a un socio que verdaderamente prestaba servicios valiosos a la empresa, como empleado, por el hecho de ser conductor del negocio es un error craso. A cualquier persona que se empleara para prestar ese mismo servicio había que pagarle y ese gasto era deducible. Mucho más razonable había sido el argumento usado en el caso de Moscoso Hnos. & Co., S. en C., a los efectos de que el propósito de la enmienda del año de 1927 era el de eliminar la deducción por los sueldos pagados a los socios gestores y a los funcionarios de una corporación. Más tarde el tribunal se convenció de su error y se revocó, como veremos más adelante.

La decisión de estos dos casos trajo como consecuencia que el 26 de abril de 1932, se enmendara nuevamente esta sección para eliminarle a la enmienda del año de 1927 la frase "a empleados" y devolverle el status del año 1925.

Con ésta se vuelve a la práctica administrativa - de permitir la deducción de la renta bruta de la sociedad - las cantidades razonables que por compensación de servicios personales realmente prestados, ésta pagaba a sus socios.

En *F. Bacó Soria & Hno. v Tribunal de Contribuciones*, 84 DPR 87 (1), decidido al amparo de la enmienda del año de 1927, el Tesorero de Puerto Rico negó la deducción a la demandante por sueldos pagados a sus socios por servicios realmente prestados, aduciendo para ello la decisión del caso de *M. J. & S. Cabrero Suers*, de que los sueldos de los socios no eran deducibles. El Tribunal Supremo concedió la deducción y dijo: en el caso de *Cabrero* "usamos un lenguaje inexacto... al decir que 'en la sociedad, contrario a lo que sucede respecto al accionista en la corporación, el socio es deudor a la sociedad de su actividad y de su industria, y por consiguiente al trabajar para la sociedad lo hace en cumplimiento de su deber como socio'". "Es verdad que el socio es deudor a la sociedad de su actividad y de su industria, pero ello es así cuando se trata de un socio industrial que por el contrato de sociedad se obliga a aportar su industria, o cuando tratándose de un socio capitalista no satisface a la sociedad el capital que se obligó a aportar por el contrato social". Al eliminarse de la ley la frase "a empleados" se eliminó la distinción entre sociedad y corporación en cuanto a la deducción de sueldos pagados a sus oficiales, directores y socios.

En el pleito de *Buscaglia v Tribunal de Contribu-*

(1) Véase también a *Malgor & Cía. v Tribunal de Contribuciones*, 64 DPR 574.

ciones, 70 DPR 574, se permitió la deducción de los sueldos que la sociedad Suers. de Trajillo y Subiñá pagó a sus socios, a pesar de que se tomaba como base la mitad de las ganancias netas de la empresa. Se aceptó esta manera de pagar los sueldos porque no dependía del capital aportado, sino exclusivamente del trabajo que los socios prestaban a la sociedad ⁽¹⁾.

En Suess. Pedro Giusti, Inc. v Domenech, 56 DPR 866, se denegó una deducción por el sueldo pagado a una de las socias porque la demandante no presentó prueba alguna para demostrar que los socios prestaron, en realidad, servicios a la entidad. Al no presentarse evidencia alguna a tal efecto había que presumir que lo pagado a los socios era una distribución de beneficios.

En Sobrinos de Izquierdo, Inc. v Sancho Benet, 56 DPR 182, la demandante dedujo el sueldo de su Presidente, la compensación adicional a éste y los gastos de viaje. Este hacía viajes de cuatro a seis meses de duración por Europa y Estados Unidos de Norteamérica, unas veces solo y otras, acompañado de su familia. Aprovechaba estos viajes para hacer gestiones cerca de los productores, fabricantes y casas comerciales que la demandante representaba en Puerto Rico. A su regreso a la Isla hacía constar en acta todas sus gestiones. A fin de cada año contributivo se le acreditaban las cantidades que por estos viajes y --

(1) Véase también Suau & Co., S. en C. v Secretario de Hacienda, 79 DPR 340.

compensación adicional por servicios personales le correspondían.

Alegó la demandante, entre otras cosas, que el Tesorero no podía rechazar la deducción porque el Presidente de la Corporación los había incluido en su declaración individual y había pagado en contribución correspondiente. Sostuvo el Tribunal que este hecho no impedía al Tesorero rechazar total o parcialmente tales sumas como deducciones de la corporación. Aquí la corporación lo era el Presidente y en lo que a salarios respecta el Gobierno tiene derecho a investigar si lo pagado en concepto de salarios lo es en realidad o si meramente se trata de una distribución de dividendos. No se trataba de un pago por salarios en este caso.

Aún bajo la vigencia de la enmienda del año de 1927 a la Ley del año de 1925, una corporación ⁽¹⁾ hizo pagos por consultas sobre administración a la Montreal Engineering Co. en un promedio de \$40,000 al año. Además de asesorarle, esta agencia consultiva hacía compras para la demandante, lo que redundaba en economías sustanciales en el precio y le evitaba el tener que mantener una oficina de compras fuera de la Isla. Se decidió que la prueba presentada por la demandante era suficiente -

(1) Porto Rico Railway Light & Power Co. v Bussaglia, 62 DPR 597.

para concluir que la compensación pagada por tales servicios era razonable.

El Tesorero había rechazado el sueldo del Presidente de la corporación. Concluyó el Tribunal que el objeto de la enmienda del año de 1927 era distinguir entre los empleados y los funcionarios de una corporación y entre los empleados y los socios de la sociedad, con el fin de fijar una limitación adicional sobre la cantidad de la rebaja. El propósito era excluir las rebajas por el pago de sueldos a los funcionarios de una corporación como tales funcionarios. Esto no significaba que una corporación no pudiera pagar y deducir de su renta bruta una compensación por servicios personales realmente prestados por el Presidente, más allá de los rutinarios.

Once años después de la decisión del caso anterior, se resolvió en *Clínica Dr. Mario Juliá, Inc. v Secretario de Hacienda*, 76 DPR 509, que el sueldo pagado al Director Médico de esta institución era irrazonable al compararlo con el sueldo del año anterior, debido a que el origen de los negocios de la demandante no se debía a gestiones del Director, sino a la falta de competencia y a que dicho Director era accionista mayoritario de la empresa, lo que le permitía recibir la mayor parte de los beneficios.

Pero al reconsiderar este fallo se dijo que el sueldo era razonable al compararlo con el sueldo anual que se le pagaba a cada uno de los cuatro médicos que trabajaban para

la demandante, el que no había sido impugnado por irrazonable. También se dió consideración a la reducción en el poder adquisitivo del dólar en los años a que se circunscribía la controversia.

Las sociedades organizadas por profesionales con el fin de practicar su profesión, tienen derecho a deducir de su renta bruta los gastos ordinarios y necesarios incurridos por la misma, incluyendo una cantidad razonable por compensación a sus socios por los servicios que realmente prestan a la sociedad. Para concluir si la compensación es o no razonable deben considerarse estos factores: 1) el nivel profesional de la persona que presta el servicio, 2) el sueldo promedio que un profesional de su categoría gana en la comunidad para la fecha en que se prestan los servicios, y 3) la naturaleza y el volumen del trabajo llevado a cabo. A esta conclusión se llegó después de una fuerte batalla legal de acuerdo a los casos de *Baseaglia v Tribunal de Contribuciones*, 65 DPR 11 y *Baseaglia v Tribunal de Contribuciones*, 65 DPR 361.

En el primero de estos casos la sociedad de abogados *Dabón & Ochoteco* rebajó de su renta bruta los gastos ordinarios y necesarios de la sociedad, incluyendo \$12,000 para cada socio por los servicios prestados. El remanente se lo distribuyeron entre ambos por partes iguales y también lo dedujeron de su renta bruta. El Tercero rechazó la rebaja de esta última partida por tratarse de una distribución de beneficios.

Decidió el Tribunal que tratándose de socios industriales, quienes vienen obligados a aportar su trabajo a la empresa, ésta no tiene derecho a tomar deducción alguna por los sueldos o compensación adicional que pague a los socios que la integran.

Esta decisión causó inquietud entre los círculos profesionales de la Isla, especialmente entre el Colegio de Abogados de Puerto Rico y algunas sociedades profesionales. Se solicitó y se consiguió la reconsideración de esta decisión.

Para revocar su decisión anterior el Tribunal usó este argumento: La Ley de Contribución sobre la Renta, en su sección 2(a) (1) expresamente reconocía las sociedades profesionales, y por su sección 32 (a) (1) permitía la deducción de una cantidad razonable por concepto de salarios u otras compensaciones por servicios personales realmente prestados, sin excluir a sociedad alguna. Esto quería decir que una sociedad profesional podía deducir de su renta bruta una cantidad razonable por pagos hechos a sus socios por servicios realmente prestados. La sociedad en cuestión tenía derecho a deducir, no la totalidad de los honorarios que ingresaron en la sociedad, sino el valor razonable de los servicios realmente prestados por los socios computados de acuerdo a los factores antes indicados. No decidió si la cantidad aquí envuelta era o no razonable, sino que devel-

vió el caso para que el tribunal inferior lo determinara.

Esta decisión ha traído como consecuencia que ninguna o muy pocas sociedades profesionales tengan utilidades netas tributables al finalizar el año contributivo. Y así tenía que resultar porque los criterios a usarse para determinar la razonabilidad de las compensaciones a sus socios - son excesivamente subjetivas. Si las rentas de una sociedad profesional han de depender de la habilidad de sus socios y de su reputación en la comunidad en el campo de su profesión, ¿quién puede sostener y probar que los beneficios que a fin de año tiene la sociedad profesional no constituyen - compensación adicional para los socios que la integran?

4. Reparaciones: Las reparaciones que el contribuyente hace en una industria o negocio o en la producción de rentas son deducibles como un gasto ordinario y necesario. La rebaja que se concede se limita a reparaciones ordinarias. Las - que acrecientan considerablemente el valor de la propiedad o prolongan su vida útil no pueden rebajarse de la renta - bruta, sino que hay que considerarlas como erogaciones de capital. Como tales erogaciones de capital hay que registrarlas en la cuenta del activo correspondiente o cargarlas contra la cuenta de depreciación acumulada, aumentando de ese modo el valor en los libros de la propiedad. No pueden estas reparaciones, a su vez, cargarse como un gasto y como una erogación de capital.

La sección 24(a) (3) prohíbe la deducción de -- "cualquier cantidad gastada en restaurar propiedad o en -- reponer el desgaste de la misma, para lo cual se hace o se ha hecho una concesión". El Secretario de Hacienda no tiene reglas claras y definidas en cuanto a qué es un gasto para "restaurar propiedad o para reponer su gasto". Cada caso hay que considerarlo por sí solo a la luz de los hechos y de factores tales como: 1) cantidad envuelta en la reparación, 2) tamaño y naturaleza del negocio, 3) volumen de negocios de la empresa, 4) naturaleza de las reparaciones efectuadas, y 5) el valor de la propiedad sometida a las reparaciones. Como cuestión práctica, el Secretario de Hacienda permite que cualquier reparación se tome como deducción siempre que la cantidad envuelta no afecte considerablemente al beneficio neto y que a claras luces no sea un aumento de la vida útil del activo.

5. Alquiler o renta: El contribuyente que se dedica a la explotación de una industria o negocio o a una actividad que produzca rentas tiene derecho a tomar como deducción el canon de arrendamiento que paga por el uso de propiedad ajena. Si paga alguna cantidad para adquirir el derecho de un arrendamiento ésta, a menos que sea muy pequeña, no puede deducirse como un gasto en el año en que se incurrió o se pagó. Es compulsorio diferir su rebaja de la renta bruta para cada uno de los años que dure el arrendamiento. La parte de esa erogación que se lleve anualmente como gasto es un aumento al gasto del arrendamiento o

alquiler.

Cuando el contribuyente hace mejoras a la propiedad arrendada, las que al terminar el contrato de arrendamiento han de quedar a beneficio del arrendador, pueden tomarse como deducción de la renta del contribuyente. Tal rebaja no puede hacerse en su totalidad en el año en que se construyen las mejoras, sino durante la vida útil de esas mejoras o el período que falta para expirar el contrato, cual de los dos sea más corto. Así que al construirse las mejoras se registran en una cuenta de activo intangible conocida como "mejoras a la propiedad arrendada" y anualmente se amortiza con un cargo a la cuenta de gastos de alquiler.

Si el contribuyente arrendatario se hace responsable de llevar a cabo las reparaciones por su cuenta y riesgo y a pagar las contribuciones sobre la propiedad, estas erogaciones representan un aumento al gasto del arrendamiento. Lo pagado en exceso del alquiler razonable fijado por la Administración de Estabilización Económica no es deducible, por constituir un desembolso en contra de la política pública.

6. Aportaciones a plan de pensiones o anualidades: Se permite a un patrono deducir las aportaciones que hace bajo un plan de bonificación en acciones, pensiones, participación en ganancias, o anualidades o si se paga o acumula compensación a cuenta de cualquier empleado bajo un plan que difiere el recibo de esa compensación. La aportación a cada

plan es admisible en el año en que se paga siempre que cumpla con estas condiciones:

a) Requisitos para las aportaciones a un fideicomiso para pensiones:

1) que el año contributivo de la empresa termine dentro o con el año contributivo del fideicomiso.

2) que el fideicomiso esté exento de tributación.

3) que la cantidad pagada no exceda del cinco por ciento de la compensación pagada o acumulada durante el año contributivo a todos los empleados que han de beneficiarse del fideicomiso. A esto se le suma cualquier excedente necesario para proveer el remanente del costo no cubierto de los créditos de los empleados por servicios anteriores y corrientes. Si el remanente del costo no cubierto con respecto a cualesquiera tres individuos es mayor de cincuenta por ciento del remanente no cubierto del costo, la cantidad del costo no cubierto a esos individuos se puede distribuir en un período de por lo menos cinco años. La cantidad del 5 por ciento puede reducirse para años futuros si el Secretario de Hacienda determina que es mayor que lo que se necesita para proveer el remanente del costo no cubierto de los créditos por servicios anteriores y corrientes de todos los empleados.

En vez de las cantidades anteriores, puede usarse el costo normal del plan, mas una cantidad que no exceda del

dies por ciento del coste que se requiere para cubrir o comprar los créditos por servicios anteriores u otros créditos suplementarios para pensiones o anualidades. Ambas cantidades han de fijarse según los reglamentos prescritos por el Secretario de Hacienda. En ningún caso se ha de admitir deducción por cantidad alguna que no sea el coste normal, pagado después que los créditos para pensiones o anualidades hayan sido cubiertos o comprados totalmente.

"Coste normal" es la cantidad necesaria como aportación del patrono en el año para mantener el plan si el mismo hubiese estado en vigor desde que cada empleado cubierto empezó a trabajar para el patrono y si tales costes para años anteriores se hubieran pagado y si las presunciones en cuanto a intereses, mortalidad y época de pago se hubieran cumplido. Esa cantidad se ha de fijar actuarialmente.

"Servicio anterior" o "coste suplementario" es la cantidad que se requiere en un momento dado para satisfacer los beneficios futuros provistos por el plan que no se puedan pagar por costes normales y futuros y aportaciones de empleados comprendidos en el plan en ese momento.

Cualquier cantidad que se pague en un año contributivo en exceso de la cantidad autorizada como deducción en ese año, puede deducirse en años siguientes en orden de tiempo hasta el límite de la diferencia entre la cantidad pagada y deducible en cada uno de los años contributivos siguientes y la cantidad máxima deducible para ese año.

b) Requisitos si las anualidades se pagan para comprar anualidades de retiro:

1) que el plan beneficie por lo menos al 70 por ciento de todos los empleados, o por lo menos el 80 por ciento de los empleados elegibles para beneficiarse bajo el plan del 70 por ciento. En cada caso se excluyen a los empleados: 1) que han estado en servicio por no más de un período mínimo prescrito por el plan que no exceda de cinco años; 2) cuyo empleo regular es por no más de veinte horas en una semana cualquiera; 3) cuyo empleo regular es por no más de cinco meses en cualquier año natural,

2) aquellos empleados que cualifiquen bajo una clasificación que el Secretario de Hacienda encuentre que no discrimina en favor de empleados que son oficiales, accionistas, supervisores o empleados altamente remunerados, y

3) si las aportaciones o los beneficios provistos no discriminan en favor de empleados que son oficiales, accionistas, supervisores o empleados altamente remunerados

4) el plan no es discriminatorio, porque: a) excluya a empleados cuya remuneración total es de salarios; b) esté limitada a empleados a sueldo o a empleados de oficina; c) las aportaciones de los empleados o los beneficios a favor de ellos, bajo el plan, guarden una relación uniforme con la compensación total o con el tipo básico o regular de compensación de los empleados; d) las aportaciones de un empleado que son excluidas del salario difieren las aportaciones o de beneficios basados en la remunera-

ción del empleado así excluida, o difieren debido a cualquier beneficio por retiro establecido por la ley estatal o federal.

5) el plan llena los requisitos de la parte (a) anterior durante la totalidad de cualquier año contributivo del plan si en un día en cada trimestre satisface los requisitos.

6) que los reintegros de primas, de haberles, se apliquen dentro del año contributivo corriente o del siguiente a la compra de las anualidades de retiro.

"Reintegro de primas" son pagos que hace el asegurador por dividendos, clasificación de experiencia o por renuncia o cancelación del plan.

c) Requisitos cuando las aportaciones se hacen a un fideicomiso de bonificación en acciones o de participación en ganancias:

1) que el año contributivo termine dentro o con un año contributivo del fideicomiso con respecto al cual el fideicomiso esté exento de tributación bajo la sección 165 (a).

2) que la cantidad no exceda del quince por ciento de la compensación pagada o acumulada durante el año contributivo a todos los empleados beneficiados bajo el plan.

Si en un año contributivo comenzado después del 31 de diciembre de 1953 se pagan al fideicomiso o a uno similar entonces existente, cantidades menores que las del quince por

ciento, el excedente o si nada se hubiere pagado, se pueden deducir en años siguientes en orden de la compensación pagada o acumulada durante ese año contributivo siguiente, a los beneficiarios bajo el plan. Cualquier cantidad pagada en un año contributivo comenzando después del 31 de diciembre de 1953 en exceso de la cantidad admisible con respecto a dicho año es deducible en años siguientes, en orden de tiempo, pero la cantidad total deducible, incluyendo la aportación que corresponde a ese año, no puede exceder del quince por ciento de la compensación pagada o acumulada a los empleados bajo el plan durante ese año.

3) que el fideicomiso no esté destinado a proveer beneficios de retiro para los cuales las aportaciones pueden ser determinadas actuarialmente.

Si bajo cualquiera de los planes anteriores, el contribuyente usó el método de acumulación, puede deducir cualquier cantidad acumulada al terminar su año contributivo, siempre que haga el pago dentro de los próximos 60 días.

Si se hacen aportaciones bajo cualquiera de las situaciones anteriores a dos o más fideicomisos o a uno o más fideicomisos y a un plan de anualidades, la cantidad deducible en un año contributivo no puede exceder del 25 por ciento de la compensación pagada o acumulada de los empleados bajo el plan o fideicomiso. Cualquier cantidad pagada por este concepto en un año contributivo comenzando después del 31 de diciembre de 1953, en exceso del 25 por ciento,

puede deducirse en años siguientes siempre que la cantidad total, incluyendo la aportación del año, no exceda del 30 por ciento de la compensación acumulada o pagada a los beneficiarios bajo los fideicomisos o planes.

También se aplican estas últimas disposiciones cuando no existe un plan, pero sí un método de aportaciones o de compensación del patrono que tenga el efecto de un plan de bonificación en acciones, pensiones, participación en ganancias, o anualidades, o un plan similar que difiera el recibo de la compensación.

Aunque el plan no esté incluido en ninguno de los anteriores, la cantidad aportada es deducible, siempre que el derecho de los empleados sea irrevocable a la fecha en que se hace la aportación o se paga la remuneración. Si la aportación al plan no se paga dentro del año contributivo en que se acumula, o si es confiscable el derecho de los empleados en el plan, no es deducible.

En *South Porto Rico Sugar Co. v Descartes*, 78 DPR 58, se sostuvo el derecho de la demandante a deducir su aportación a un plan de pensiones. La demandante creó un fideicomiso con el Bankers Trust Company of New York para proveer pensiones a sus empleados. La Junta de Retiro estaba compuesta por los directores, seleccionados de entre todos los directores de la empresa y de sus subsidiarias.

El documento en el que se constituyó el fideicomiso daba poderes a las juntas de directores de la deman-

dante y de sus subsidiarias a terminar el plan de pensiones con respecto a algunos empleados. De terminarse el plan, el sobrante, después de satisfacer las responsabilidades con relación a todos los miembros y otros beneficiarios se devolvería a la demandante y a las subsidiarias. El tribunal inferior denegó la deducción porque el fondo estaría siempre a la disposición de una junta de retiro nombrada por la demandante, porque las cantidades aportadas podían aumentarse o disminuirse a conveniencia de la fideicomitente y porque se reservaba el derecho a dar por terminado el plan.

El artículo 108 del Reglamento Número 1 de la Ley de Contribución sobre la Renta de 1925, decía entre otras cosas que "ninguna deducción será hecha por aportaciones a un fondo de pensiones en poder de la corporación, siendo en tal caso deducible solamente cualquier cantidad que ya haya sido pagada al empleado". Dijo el Tribunal Supremo que cuando la ley sólo contiene una disposición genérica sobre gastos ordinarios y necesarios y no la disposición específica sobre la deducibilidad de los fondos de pensiones, las cantidades aportadas al fondo son deducibles cuando los hechos y circunstancias que rodean la creación y operación del fondo demuestran que los pagos se hicieron a una entidad distinta del fideicomitente.

El hecho de que exista la posibilidad de que revierta algún interés al fideicomitente, al liquidarse el fondo, no es razón suficiente para denegar la deducción. En

este caso el interés revertible nunca sería igual a la aportación original del fondo. El hecho de que la dirección del fondo esté en manos de los directores de la fideicomitente, no es razón suficiente para inferir un intento fraudulento cuando las demás condiciones o circunstancias demuestran la existencia del fideicomiso.

7. Gastos de Viaje: La sección 23(a) (1)(A) de la Ley de Contribución sobre la renta de 1954 permite deducir como un gasto ordinario y necesario los gastos de viaje, incluyendo comidas y hospedaje mientras que se está ausente en asuntos relacionados con la industria o negocio o con una actividad lucrativa. Cuando el viaje se efectúa con fines relacionados con el negocio o actividad lucrativa, los gastos de viaje razonables y necesarios —comidas, hospedaje y pasajes— son deducibles. Las propinas, gastos de taxímetros, que sean razonables, forman parte de esos gastos de viaje.

Cuando el puesto que desempeña el individuo le exige viajar y no tiene derecho a reembolso por gastos de viaje porque el sueldo provee para ello, lo razonablemente gastado por ese concepto es deducible. Cuando el empleado tiene derecho a reembolso por gastos de viaje debe incluir como renta lo recibido por ese concepto y deducir los gastos relacionados con esa renta. Si teniendo derecho a reembolso por gastos de viaje no los solicita de su patrono y éste motu proprio no los reembolsa, no los puede tomar como

deducción.

Lo que gasta el contribuyente en ir al trabajo y regresar a su casa no es deducible por clasificarse como un gasto personal. Se presume que el contribuyente vive en el lugar donde trabaja.

El contribuyente que usa su automóvil para hacer gestiones de negocio puede deducir lo gastado en gasolina, aceite, lavado y engrase, reparaciones ordinarias y hasta la depreciación concedida por el automóvil. Si dicho automóvil también se destina a uso personal entonces hay que hacer una distribución de sus gastos entre el uso personal y el negocio o actividad lucrativa. Como base para esa distribución puede usarse el número de millas recorridas o el tiempo proporcional que se destina a cada actividad.

Para que los gastos de viaje sean deducibles deben llenar estos requisitos:

1. que sean razonables
2. que se paguen o se incurran mientras se está ausente de la residencia en relación con la industria o negocio o actividad con fines de lucro.
3. que sean ordinarios y necesarios o apropiados al desarrollo y ejercicio del negocio.
4. que verdaderamente se haya incurrido en el gasto.

En *Malger & Cía. v. Tribunal de Contribuciones*, 64 DPR 574, la peticionaria dedujo de su renta bruta los gastos de viaje a España de uno de sus socios. Estos fueron re-

chazados por el Tescrere y la contribuyente acudió al tribunal. Este dijo que la contribuyente tenía derecho a deducir los gastos de viaje en que razonablemente incurrió, pero - que tenía que demostrar la existencia y razonabilidad de esos gastos, cosa que no hizo.

Bascaglia v Tribunal de Contribuciones, 69 DPR 514, se indica de que el contribuyente tiene que convencer al tribunal con datos precisos de que verdaderamente incurrió en gastos de viaje relacionados con su empleo, negocio o actividad lucrativa para que éste pueda conceder la deducción. Aquí el señor Angel García Ubarri era Director de la Unidad de Salud Pública de Bayamón. Según él, usaba su automóvil para inspeccionar los distintos sitios donde se informaba la existencia de enfermedades transmisibles. No le pagaban gastos de viaje y dedujo de su renta ciertas partidas por gasolina, aceite, gomas, depreciación y reparaciones de su automóvil, el que también usaba para uso personal. Reclamó como deducción el sesenta por ciento de los gastos de su automóvil. No presentó prueba que demostrara qué parte del uso de su automóvil correspondía a la producción de la renta que percibía.

Cuando el contribuyente usa su automóvil para - asuntos relacionados con su trabajo o negocio y para asuntos personales, debe llevar récords no sólo de los gastos, sino también del tiempo que dedica o de las millas que corre para cada actividad. Sólo así estará en condiciones de probar su deducción por este concepto.

Contrario a lo decidido en el caso anterior, en *Buscaglia v Tribunal de Contribuciones*, 70 DPR 846, el tribunal concedió gastos de viaje al Presidente de una corporación para administrar las propiedades de ésta. La corporación no le pagaba gastos de viaje y él usaba su automóvil en asuntos del negocio. Sostuvo el Tribunal que era ya asunto resuelto que el Presidente u otro oficial de una corporación se dedica a la "explotación de un negocio" mientras desempeña sus deberes oficiales y que si para ello hace uso de un vehículo de su propiedad tiene derecho a deducir los gastos en que incurra. Como tampoco presentó prueba suficiente para destruir la presunción de corrección de la determinación del Tesorero, el Tribunal le concedió lo que el Tesorero creyó que era razonable.

El tribunal no concedió gastos de viaje incurridos para ir al trabajo en el caso de *Desoartes v Tribunal de Contribuciones*, 73 DPR 491. El inspector de Aduanas, Restituto Ortiz, tuvo que trabajar horas extras en el viejo aeropuerto de Isla Grande. Para ir y regresar al trabajo, durante esas horas extras, se vio obligado a usar taxímetros porque a esas horas no había transportación pública. Dedujo de su renta lo gastado en transportación y en comidas, lo que fue rechazado por el Secretario de Hacienda. Recurrió el contribuyente al antiguo Tribunal de Contribuciones, quien concedió lo gastado en transportación y eliminó la deducción por comidas.

El Tribunal Supremo rechazó el gasto porque había sido incurrido dentro de la misma ciudad en que vivía y porque no guardaba relación directa con el ejercicio de una industria o negocio suya o de su patrono. Se trataba de gastos de viaje de su residencia hasta el edificio donde se realizaba el trabajo y la ley no los admite como deducción.

El testimonio del contribuyente que merezca entero crédito al tribunal puede ser suficiente para que se conceda la deducción por gastos de viaje. Así quedó resuelto en Rafael Carrión Pacheco v Tesorero, 79 DFR 371. No sólo se concedieron los gastos de viaje del demandante, reclamados en relación con su empleo, sino también parte de los gastos de viaje de la esposa de éste porque era necesario que ella le acompañara en sus viajes para que estableciera relaciones con las esposas y los familiares de los clientes de la empresa en donde el demandante trabajaba.

A pesar de los gastos de viaje ser bastante elevados, no se presentó evidencia escrita, pero el tribunal dió entero crédito al testimonio detallado del contribuyente. El Tesorero no presentó evidencia alguna para rebatir el testimonio del demandante, el que destruyó la presunción de corrección.

Difícilmente pueda establecerse la regla, a la luz de lo decidido en este pleito, de que el contribuyente no necesita presentar facturas, recibos y otras constancias para probar la deducción que aprovechó por gastos de viaje. Tra-

bajo le costará convencer al juzgador con su testimonio oral. Se trataba en este caso de un contribuyente muy conocido en las esferas sociales y económicas de la isla que el tribunal podía tomar "conocimiento judicial" de sus gestiones con relación a su empleo y de sus actividades sociales.

8. Gastos de los profesionales: El contribuyente que se dedique a explotar una profesión tiene derecho a deducir todos los gastos incurridos relacionados con la producción de renta. Entre esos gastos están los materiales y efectos de oficina, cuyo importe de lo comprado durante el año pueda deducirse, siempre que no practique inventario y use un método consistentemente; el alquiler de la oficina, sueldos a empleados y gastos de agua, luz y teléfono. Los gastos de viaje se limitan a los verdaderamente incurridos e pagados durante el período. Si usa su propio automóvil, éstos incluyen los gastos de funcionamiento, reparaciones y depreciación del vehículo. Los libros, muebles e instrumentos profesionales, si son de poco valor y corta duración, pueden deducirse en el año en que los incurre o los paga. Si su costo es considerable o tienen una vida útil de más de un año, hay que considerarlos como inversión y depreciarlos.

Lo gastado en revistas profesionales y en cuotas pagadas a sociedades profesionales pueden deducirse aunque el profesional, en vez de operar su propia oficina, trabaja para una empresa particular y ésta no sufraga esos gastos. Lo gastado en libros, por regla general, no se considera un

gasto, sino una inversión sujeta a una depreciación razonable anualmente.

9. Otros Gastos: El agricultor que explota una finca con fines de lucro puede deducir los gastos relacionados con la renta que obtiene. Las herramientas de poco valor y corta duración pueden deducirse en el año en que el gasto se incurre o se paga, de lo contrario, hay que considerarlas como una inversión de capital.

Cuando el agricultor usa el método de cosecha para informar sus rentas, sólo puede deducir los gastos relacionados con cada cosecha en el año en que obtiene la renta. El gasto para criar ganado puede deducirse o capitalizarse, dependiendo del método que se use. En ningún momento dichos gastos deben incluir el valor de los productos que se cosechan en la propia finca.

Las cantidades invertidas en el desarrollo de granjas, huertos y haciendas de ganado antes de que empiecen a rendir frutos, generalmente se capitalizan.

Cuando el contribuyente explota una finca por placer o entretenimiento y no en escala comercial, no puede deducir los gastos si éstos exceden a las rentas. En tal situación los gastos se consideran personales y las rentas de esa fuente se ignoran.

Cuando una institución bancaria esté obligada a mantener un fondo de garantía para depositantes, el que puede ser retenido por las autoridades correspondientes para -

reembolsar a los depositantes de bancos insolventes, puede deducirlo, siempre que nada de ese fondo sea reintegrable a la institución bancaria. Si se trata meramente de un fondo especial para hacer frente a una posible contingencia futura, no es deducible ya que es un activo del negocio.

CAPITULO XI

AMORTIZACION DE PRIMAS EN BONOS, GASTOS POR CONTRI- BUCIONES E INTERESES

AMORTIZACION DE PRIMAS EN BONOS:

El contribuyente que posea bonos, cuyos intereses son rentas impenibles, puede, si así lo desea, deducir la parte correspondiente de cualquier prima que haya pagado sobre los mismos. Existe la prima cuando el bono se adquiere por un precio o base mayor a su valor nominal, valor al vencimiento o valor de redención. Si así se desea, los gastos incurridos en la adquisición de los bonos, tales como comisiones y contribuciones de transferencia, pueden sumarse a las primas y considerarse como parte de éstas para propósitos de amortización. No es admisible la deducción de las primas de bonos cuyos intereses están exentos de tributación. El amortizar los costos de adquisición es opcional.

Aunque la prima de bonos cuyos intereses no están sujetos a tributación no es admisible como deducción, es mandatorio determinar la amortización correspondiente, incluyendo los gastos de adquisición, para fijar el monto de la ganancia o pérdida al momento de disponer de ellos. Ejem-

ple: Un contribuyente compró, el 1º de enero de 1953, un bono con un valor al vencimiento de \$500. Pagó por él \$600. El bono vence el 1º de enero de 1963. Sus intereses están exentos de tributación. Lo vendió por \$550 el 31 de diciembre de 1960. El montante de ganancia o pérdida se determina así:

Precio de venta		\$550
<u>Menos Base Ajustada:</u>		
Costo	\$600	
Prima que correspondía amortizarse desde el 1º de enero de 1954 hasta el 31 de diciembre de 1960 (7 años a \$10 cada uno)	<u>70</u>	<u>530</u>
Beneficio en venta		\$ 20

Nótese que para determinar la cantidad a amortizar cada año, se dividió el montante de la prima —\$100— entre el número de años desde que se compró hasta la fecha de vencimiento: diez años. De los ocho años que se poseyó el bono se dedujo la amortización por los últimos siete, porque el primer año no se cuenta.

El contribuyente puede optar por deducir la prima de aquellos bonos cuyos intereses no están exentos de tributación o por no deducirla. Si opta por deducirla hasta con que incluya su amortización en su declaración de renta con un detalle — que demuestre el cómputo de la deducción.

De acogerse a la deducción, la misma se aplica a los que posea al momento de decidirse a ello con respecto a aquellas clases a las que el contribuyente quiere que se aplique. Una vez aceptada, es mandatoria para todos los bonos de la misma clase adquiridos de ahí en adelante, a menos que a petición del

contribuyente el Secretario de Hacienda revoque la opción.

La cantidad correspondiente a la prima amortizable en el año de la adquisición del bono se excluye de la amortización a deducirse. La prima a detracerse de bonos cuya prima es amortizable, es la correspondiente al período desde que se opta por aprovechar la deducción hasta su fecha de redención o vencimiento, cual de las dos ocurra primero.

Ejemplo: Un contribuyente compró por \$1,250 un bono con un valor al vencimiento de \$1,000 el 1º de marzo de 1950. El bono vence el 31 de diciembre de 1970. Pagó \$30 de comisiones y \$20 de contribuciones. El 1º de enero de 1960 decidió amortizar la prima, incluyendo los costos de adquisición. Como habían transcurrido diez años desde que compró el bono hasta que decidió acogerse a la amortización, sólo puede deducir, durante los diez años restantes, \$150 que es la mitad de $(\$250 + \$50)$.

Al llegar la fecha de vencimiento este bono tendrá un valor en los libros de \$1,150 $(\$1,300 - \$150)$ y si recibe su valor al vencimiento —\$1,000— tendrá una pérdida de capital de \$150, esto es, la prima no amortizada durante los primeros diez años de la compra del bono.

En el caso anterior, si el contribuyente, en vez de comprar el bono le hubiera adquirido por donación el 1º de enero de 1960, cuando tenía un valor en el mercado de \$1,400, de otro individuo que le había adquirido por compra el 1º de enero de 1950 aquél, si decide amortizar la prima

sólo puede hacerlo por los diez años restantes y por la prima proporcional de ese período. Este es así porque el período de tenencia del donante se le atribuye al donatario. No se considera el justo valor en el mercado del bono al momento de la donación porque éste es mayor que la base en poder del donante. Al vencimiento, este contribuyente tendrá una pérdida en transacciones de activos de capital de \$150.

Para determinar el período para la amortización se usa la fecha de vencimiento o de redención, la más próxima de ambas y para fijar el monto de la amortización se toma el valor a recibirse a esa fecha. Una vez fijada la fecha de retención o de vencimiento, no puede cambiarse.

La prima con respecto a bonos convertibles también puede deducirse, pero el importe de la prima no incluye cantidad alguna atribuible a la conversión. El valor de los aspectos de la conversión, es la diferencia entre el precio estimado en el mercado de ese bono, si se comprara sin el aspecto de la conversión y el precio que se pagó por el mismo.

Ejemplo: Un contribuyente compró un bono de mil dólares, redimible en acciones dentro de cinco años, a un costo de \$1,150, con interés al 3 1/2 % anual. Bonos de la misma naturaleza, sin el aspecto de la conversión, se vendieron para la misma fecha con un interés de 2.8 por ciento. Una tabla normal de bonos indica que el costo de un bono de mil dólares al 3 1/2 por ciento por cinco años, a un interés de 2.8 por ciento es de \$1,032.50. Si este contribuyente pagó \$1,150 por el bono convertible, la diferencia entre \$1,150 y \$1,032,50

--\$117.50-- representa el valor del aspecto de la conversión. Sólo están sujetos a amortización los \$32.50.

Si en un año contributivo un contribuyente que posea bonos no recibe ni acumula intereses, no se le exige la amortización de primas, aunque puede hacerlo, si así lo desea, esté obligado o no a amortizar la prima.

En el caso de un fideicomiso que tome como deducción la amortización de primas sobre bonos, al distribuir el beneficio neto entre los beneficiarios se ha de excluir el importe de esta deducción.

La deducción por amortización de primas sobre bonos que posea el finado para el año de su muerte corresponde a éste, aunque el interés sobre los bonos corresponda a la sucesión o a un legatario, sin importar el método de contabilidad que usaba.

El término "bono" incluye una obligación, pagaré, bono o certificado u otra evidencia de deuda, emitido por una corporación, u obligación similar emitida por el gobierno, que devengue intereses. Se incluyen las obligaciones poseídas para traficar con ellas como si fuera el inventario del negocio.

En Banco de Ponce v Secretario de Hacienda, 81 DFR 442, no se permitió la deducción de una pérdida en venta de bonos porque la Ley Número 74 del año de 1925, según enmendada, no permitía la amortización de primas y su sección 32(a) (4) sólo permitía la deducción por pérdidas en la disposición de ventas o valores, hasta el monto de las ganancias obtenidas en el año contributivo, resultantes de ventas -

u otra disposición de acciones o valores, las que no había tenido la demandante.

CONTRIBUCIONES:

1. En general: La Ley permite la deducción de las contribuciones pagadas o acumuladas durante el año contributivo, excepto aquellas que específicamente indica que no son deducibles. El gasto es deducible en el año en que se incurre o se acumula dependiendo del método de contabilidad en uso. La deducción corresponde a la persona a quien se le impone la contribución. Es deducible el gasto por contribuciones no importa a quien se paguen: Estado Libre Asociado de Puerto Rico, Estados Unidos, cualquier subdivisión política de los mismos, posesiones de los Estados Unidos o países extranjeros.

Por regla general esta deducción se concede a toda persona aunque no se dedique a la explotación de un negocio, industria o actividad lucrativa. Sin embargo, hay algunas --contribución de seguro social y los arbitrios-- que sólo son deducibles cuando se relacionan directamente con un negocio o actividad lucrativa.

2. Clases de contribuciones:

a) Contribución sobre la propiedad: Esta se impone sobre la propiedad mueble o inmueble. La fijada sobre los inmuebles es un gravamen preferente que sigue a la propiedad sin importar su dueño. La contribución es deducible por

el dueño de la propiedad, sin importar para qué se usa ésta. Se presume que la propiedad pertenece a la persona que tenga título de la misma. Pero no siempre ocurre que el que ante la ley es el dueño de la propiedad, lo sea en la realidad. En tal situación, es nuestro entender que la deducción por la contribución debe ser de aquel que en realidad es el verdadero dueño, siempre que pague por ellas.

Tal situación es de actualidad en Puerto Rico como consecuencia del gran auge que ha tenido y está teniendo la industria de la construcción. Todas las compañías financieras exigen que el individuo tenga una renta mínima para cualificar para el financiamiento de una vivienda. Muchas son las personas que no llenan tal requisito, pero que desean tener su hogar propio. Para lograrlo, se consiguen a un familiar o amigo que tenga rentas suficientes para que aparezca como peticionario y firme las escrituras de compraventa, pero ellos son los que aportan el pronto pago y hacen los pagos mensuales. De acuerdo a la escritura, la propiedad corresponde a una persona, pero la realidad es otra.

Es nuestro entender que, imponiéndose la contribución sobre el bien inmueble y recayendo su pago sobre el dueño del mismo, quien debe tener derecho a la deducción es el verdadero dueño y no aquel que ante la ley ostenta el título. Desconocemos cuál es la práctica administrativa que sigue el Secretario de Hacienda en casos como éstos, pero para evitar injusticias la deducción debe corresponder al dueño real. - Creemos que el Secretario de Hacienda tiene poder para ello,

pero si este funcionario cree lo contrario, lo recomendable sería presentar el problema a la Legislatura de Puerto Rico para que ésta actúe.

Cuando tanto de hecho como de derecho la propiedad corresponde a una persona y otra paga las contribuciones, ésta no puede, bajo circunstancia alguna, deducirlas. Pero si tal pago de contribuciones representa renta para el dueño de la propiedad y para el que hace el pago, un gasto ordinario y necesario, éste sí puede tomar la deducción, pero no ya por el concepto de contribuciones, sino como compensación pagada o por cualquier otro concepto análogo.

Si el comprador de una propiedad se compromete a pagar contribuciones atrasadas, no puede deducirlas, sino sumarlas al costo de la propiedad. Si después de adquirir una propiedad el contribuyente se ve obligado a pagar contribuciones atrasadas que correspondían al antiguo dueño, tampoco puede deducirlas. Como no hubo pacto alguno sobre esto, el actual dueño de la propiedad tiene una buena reclamación contra el antiguo dueño. Si por alguna u otra razón no consigue reembolso, el importe del pago es capitalizable. Si el finado que usaba el método de recibido y pagado deja alguna propiedad inmueble gravada con contribuciones y ésta se transfiere directamente a su heredero, éste puede tomar la deducción por su importe cuando las pague. Esta deducción no cubre a contribuciones sobre propiedad mueble.

b) Arbitrios y derechos de aguas: Estos no son dedu-

cibles como contribuciones. El contribuyente que los pague y que no se dedica a industria o negocio sólo puede considerarlos como un desembolso de capital. La persona que explota una industria o negocio puede deducirlos como un gasto ordinario y necesario, dependiendo, alare está, sobre qué se paga el arbitrio o el derecho de aduana. Si es sobre un activo fijo o para inversión del negocio, necesariamente es capitalizable y sólo puede deducirse a través de un cargo razonable por depreciación, siempre que el activo sobre el que se pague sea susceptible de depreciación. Cuando se pagan con relación a la mercadería que se tiene para la venta, como por ejemplo, arbitrios sobre la gasolina, bebidas alcohólicas, cigarrillos, vehículos de motor y artículos de fantasía, forman parte del costo de ésta y se deduce en el año en que se vende la mercancía.

El contribuyente que se dedica a una actividad lucrativa, como la práctica privada de una profesión, el alquiler de casas, y otras ocupaciones análogas, muy raras veces - puede tomarlos como deducción directa a menos que se trate de material que adquiere para consumo en la oficina o sobre cualquier otro artículo cuyo gasto la ley le permite deducir directamente. En la mayoría de los casos han de tomar la deducción indirectamente a través de la depreciación del activo correspondiente.

c) Espectáculos públicos: El derecho fiscal puertorriqueño fija un impuesto al valor a todo individuo que asiste

a un espectáculo público. Esa contribución se concede como deducción a la persona que paga por ella, irrespectivamente de quien es el que se beneficia con el boleto.

El derecho a la deducción no es por el montante del boleto, sino por la contribución correspondiente al mismo, - que puede ser 5, 10, 15, 20 ó 25 centavos, dependiendo del - valor de la entrada.

Diffícilmente exista en la isla de Puerto Rico un contribuyente que mantenga récord alguno de las contribuciones que paga por este concepto. El Secretario de Hacienda está consciente de ello y acepta la deducción que toma el contribuyente siempre que sea razonable. Para fijar esa razonabilidad están los criterios de posición social del contribuyente, actividad o profesión a que se dedica o pertences y el importe de su renta. Todavía nuestro Tribunal Supremo no ha resuelto un pleito donde se cuestiona la razonabilidad de una deducción por este concepto.

d) Derechos por licencias: Los derechos no caen dentro de la categoría de contribuciones e impuestos. Su propósito no es recaudar fondos, sino reglamentar alguna que otra actividad, como por ejemplo, la portación de armas de fuego y las licencias para conducir vehículos de motor. El importe pagado por conseguir una licencia no es deducible a menos que el desembolso esté relacionado con industria, negocio o actividad que produzca renta. El mejor ejemplo de ello es aquel negocio que se dedica a transportar dinero o valores de un sitio a otro. Lo que se gasta en conseguir las

licencias para portar armas de fuego, es deducible para el negocio como un gasto ordinario y necesario, si es que se incurre o se paga por el mismo. Por otro lado, el individuo que consigue una licencia para portar un arma de fuego porque ha sido amenazado de muerte, esto es, para protección de su persona, es un gasto personal y por lo tanto no deducible.

e) Otros: Lo que paga un contribuyente anualmente -- por renovar la tablilla o marbete de su vehículo de motor se considera una contribución y puede deducirse aunque no esté relacionado con una industria o negocio.

Las tasas especiales por obras de beneficio local, como aceras, calles, alcantarillado, que han de afectar a un número reducido de contribuyentes o han de mejorar ciertas y determinadas propiedades no se consideran contribuciones para el propósito de la deducción. Tal impuesto o contribución es capitalizable.

Pero cuando las contribuciones por este concepto -- son atribuibles a cargas por mantenimiento o a cargas por intereses son deducibles.

Las contribuciones impuestas a los accionistas por su posesión de las acciones emitidas y que las paga la corporación, sin recibir reembolso del accionista, pueden ser deducidas por aquélla. En este caso los accionistas no pueden deducirlas. Tampoco se considera renta para éstos. Es uno de los pocos casos en que la ley permite la deducción a una persona distinta a quien se le impone la contribución.

3. Contribuciones que no se admiten como deducción: Entre las contribuciones, arbitrios e impuestos que la ley expresamente no permite sustraer, están:

a) la contribución sobre la renta impuesta por el Estado Libre Asociado de Puerto Rico

b) las contribuciones sobre las rentas, beneficios de guerra y beneficios excesivos impuestos por la autoridad de los Estados Unidos, de cualquier posesión de éstos o de cualquier país extranjero. La razón para esta exclusión es que la ley permite deducir el importe de estas contribuciones directamente del total de la contribución a pagar al Estado Libre Asociado de Puerto Rico. La deducción directa de la contribución sobre la renta es más beneficiosa que la deducción directa de dicha renta. Pero cuando el contribuyente no la resta -- del impuesto puede deducirla directamente de la renta.

A los residentes de Puerto Rico que trabajan para el gobierno de los Estados Unidos de Norteamérica en la Isla no se les permite deducir la contribución sobre la renta pagada al gobierno federal, directamente de la contribución a pagar al Estado Libre Asociado de Puerto Rico. En tal caso, se les permite deducirla de la renta declarada.

c) las contribuciones sobre herencias y donaciones, excepto cuando el valor de los bienes donados, legados o heredados forme parte de la renta bruta del donatario, legatario o heredero. Cuando el legado, herencia o donación se ha de pagar de la renta derivada de propiedades del donante o causante,

bien de una sola vez o a intervalos, constituye renta para el donatario, legatario o heredero y la contribución sobre herencia o donación pagada por esa renta es deducible. Sólo bajo esta situación es que tal contribución puede deducirse.

La Ley de Contribución sobre la Renta de 1925 permitía la deducción de esta clase de contribuciones, sin importar la forma en que se hiciera o se pagara la donación, herencia o legado. La contribución era deducible únicamente para el donatario, legatario o heredero, ya que a éste se le imponía (¹).

4. Contribuciones pagadas bajo la Ley Federal del Seguro Social:

Esta exclusión se añadió por la Ley Número 102 del 25 de junio de 1958. La exclusión se limita a la contribución que paga el individuo para recibir él mismo los beneficios que brinda dicha legislación. La que paga por sus empleados con relación a industria, negocio o actividad lucrativa puede deducirla como un gasto ordinario y necesario. No es deducible la contribución que paga por este concepto por los empleados que trabajan en su casa como cocinera, lavandera, jardinero, a menos que se dedique a explotar un negocio de hotel o de hospedaje.

(¹) Véase Descartes v Tribunal de Contribuciones, 79 DFR 135 y Para Elanco Viuda de Serra v Tribunal de Contribuciones, 72 DFR 855.

INTERESES:

1. Introducción: El importe de los intereses que paga o en que incurre un contribuyente son deducibles, aunque no se dedique a industria, negocio o actividad que produzca renta, excepto aquellos intereses que la ley específicamente prohíba detracer. Los intereses deben ser sobre deudas del contribuyente. La ley no autoriza la deducción de los intereses que paga una persona cuando la obligación corresponde a otra.

Los intereses que le cargan a una persona por la compra de un bien mueble a plazos no es deducible, sino que es parte del costo del artículo. El interés que calcula un negocio sobre la inversión en el mismo con el propósito de determinar costos, tampoco es deducible, así como el dividendo que se paga por una acción corporativa aunque se le llame interés.

Si al comprar una propiedad el comprador se compromete a pagar intereses que adeuda el vendedor, aquél no puede rebajarlos de su renta. Sí puede considerarlos como parte del precio de la propiedad.

2. Requisitos de la deducibilidad: La Ley, en sus secciones 23(b) y 24(e) exige que se cumplan con estos requisitos para permitir la deducción de intereses:

a) que sean por deudas del contribuyente que verdaderamente existan o hayan existido

b) que se paguen o se acumulen durante el año contributivo. Para que los intereses acumulados puedan deducirse -

es necesario que llenen estos requisitos:

1) que se paguen en el año contributivo en que se acumulan o a más tardar dentro de los dos meses y medio siguientes al cierre del año contributivo en que se acumulan.

2) que el receptor de los intereses los incluya en su declaración en el año en que termina el período contributivo del que los paga.

3) que al terminar el año contributivo o dentro de los dos meses y medio siguientes a su terminación no exista relación alguna de esta índole entre pagador y receptor:

-a) ascendientes y descendientes en línea directa

-b) cónyuge

-c) hermanos y hermanas de vínculo sencillo o doble

-d) que el individuo, sociedad o corporación receptor posea más del 50 por ciento del valor de las acciones emitidas o del capital de la sociedad, bien directa o indirectamente de la corporación o sociedad que hace el pago o viceversa

-e) fideicomitente y fiduciario del mismo o de otro fideicomiso

-f) entre un fiduciario de un fideicomiso y un fideicomisario de dicho fideicomiso

c) que se paguen o se incurran con relación a deudas incurridas o continuadas para comprar o poseer obligaciones cuyos intereses están totalmente exentos de la contribución. Si un contribuyente incurre en una obligación de \$10,000 por cuatro años al 6 por ciento anual para comprar bonos del Estado Libre Asociado de Puerto Rico, los \$600 que paga anualmente de intereses no puede deducirlos porque la renta que esos bonos producen no se incluye en la declaración del contribuyente.

Al contribuyente no se le permitió, en *Buscaglia v Tribunal de Contribuciones*, 67 DPR 585, deducir los intereses que pagó a sus hermanos porque la Ley Número 74 del año de 1925 expresamente prohibía la deducción de intereses pagados entre miembros de una familia.

En el pleito de *Descartes v Tribunal de Contribuciones*, 71 dpr 248, Genaro Cautiño pagó intereses a Suers. de José González & Co., S. en C., en la que poseía más del cincuenta por ciento del capital de esta sociedad. Los dedujo de su renta bruta porque la sección 16(a)(2) de la Ley Número 74 del 1925, que se refería a las deducciones individuales no especificaba que los intereses pagados por un individuo a una sociedad en la que poseía más del 50 por ciento del capital no eran deducibles.

El Tesorero de Puerto Rico rechazó esa teoría y el Tribunal Supremo lo sostuvo porque la sección 16(a)(2) había que interpretarla a la luz de la sección 52(a)(2). Aunque esta sección era relativa a las deducciones concedidas a socie-

dades y a corporaciones decía: "no son deducibles los intereses pagaderos entre un individuo y una corporación o sociedad ni los intereses pagaderos entre una corporación o sociedad y un individuo, cuando el individuo posea o controle directa o indirectamente o a través de su familia más del 80 por ciento del valor de las acciones emitidas... por la corporación o más del 50 por ciento del capital social,..."

Mas en Comunidad Suen. Mateo Fajardo Cardona v Tribunal de Contribuciones, 73 DPR 543, se permitió a la sociedad demandante deducir los intereses pagados a una corporación en la cual poseía más del 50 por ciento del capital. La razón para conceder esta deducción fue que la ley no excluía de las deducciones los intereses pagados a una corporación por una sociedad bajo tales circunstancias. La sección 32(a)(2) de la antes mencionada Ley leía: "Disponiéndose, que no son deducibles los intereses pagaderos entre un individuo y una corporación o sociedad cuando el individuo posea o controle... más del 50 por ciento del valor de las acciones emitidas... por la corporación o más del 50 por ciento del capital social, o entre dos corporaciones cuando una de ellas posea o controle más del 50 por ciento de las acciones emitidas..."

La contribuyente ⁽¹⁾ dedujo de su renta bruta los

(1) Clínica Dr. Mario Juliá, Inc. v Secretario de Hacienda, 76 DPR 309.

intereses pagados a un fideicomiso. Este había sido constituido por dos personas que poseían más del 50 por ciento de las acciones emitidas de la demandante. El fideicomiso era para beneficio de éste y el contrato estipulaba que de las rentas se pagaría el 25 por ciento a cada uno de los dos hijos menores de los fideicomitentes. El Tesorero rechazó la deducción. El Tribunal dijo que eran deducibles porque apesar de que el 25 por ciento de la renta del fideicomiso pertenecía en usufructo a los fideicomitentes no se probó que ese 25 por ciento provenía de los intereses que la demandante pagaba al fideicomiso.

Tampoco la sección que prohibía la deducción de intereses por tal relación entre pagador y receptor, no incluía disposición alguna que prohibiera tal deducción cuando estaba envuelto un fideicomiso.

CAPITULO XII

CONCESION POR DEPRECIACION, AGOTAMIENTO, AMORTIZACION O DESUSO

INTRODUCCION:

Aunque la contabilidad permite, a través del método de recibido y pagado, que todo lo que pague el negocio durante un período de contabilidad, bien sea por materiales, servicios, activos o cualquier otro gasto, se deduzca de la renta bruta de ese año, muy pocos son los comerciantes que así lo hacen y prefieren recurrir al método de acumulación. Mediante éste, los gastos se han de deducir de la renta en el año en que se usen.

Como un activo ha de cooperar en la producción de renta durante cierto número de años, su inversión afecta a la producción de rentas mientras el mismo esté prestando servicio. Las buenas normas de la contabilidad, así como el Derecho Tributario exigen que el coste u otra base de ese activo se distribuya durante el tiempo que esté prestando servicio y que así vaya afectando las rentas de cada período. Ese cargo se llama depreciación en cuanto se trata de activos tangibles, excepto para los recursos naturales en cuyo caso se denomina

agotamiento. Para los activos intangibles se denomina amortización. De aquí en adelante usaremos la palabra "depreciación" indistintamente para los tres conceptos. La cantidad a cargar a las operaciones de cada año puede ser uniforme, ascendente o descendente, dependiendo de la clase de activo que se está depreciando, así como del método que se use para fijar ese cargo. La razón para conceder una deducción por este concepto es que casi todos los activos, a medida que se usan, van perdiendo utilidad. A través de ese cargo se le está asignando a cada período de contabilidad la parte que le corresponde del gasto incurrido en determinado activo.

La Ley de Contribución sobre la Renta concede la deducción por depreciación a todo contribuyente, sea persona natural o jurídica, que usa propiedad sujeta a depreciación en una industria o negocio o en alguna actividad que produce rentas. De modo que el contribuyente que dedica la propiedad a uso personal, como el automóvil para distracción y la casa para vivir con su familia, no tiene derecho a deducir cantidad alguna por depreciación.

DEPRECIACION COMUN O CORRIENTE:

1. En General: La depreciación común o corriente es - aquella que se fija de una manera sistemática, tomando en consideración una serie de factores. Esto no quiere decir que el cargo anual por este concepto para cada activo ha de ser uniforme, pues depende del método que se use para computarlo.

La depreciación común o corriente se usa para toda clase de propiedad que tiene vida limitada, sea propiedad tangible o intangible.

El método que se utilice para fijar el cargo por depreciación corriente ha de ser razonable y tomar en consideración las condiciones vigentes durante el período contributivo. El fijar la depreciación adecuada para cada año contributivo es esencialísimo, pues la ley no permite a ningún contribuyente beneficiarse en años posteriores de la depreciación que correspondía y que se dejó de tomar en años anteriores. Lo mismo sucede cuando el montante de la depreciación es inadecuado. La deducción que por este concepto no se aprovecha en el año a que corresponde, se pierde.

2. Factores a considerarse para fijar la depreciación:

El cargo razonable por depreciación se asigna a cada año, - considerando la base del activo, su valor residual y su vida útil.

a) Pago: Este, cuando la propiedad se adquirió o se adquiere mediante compra después del 28 de febrero de 1913, generalmente es el costo. Este incluye no sólo lo que se paga al antiguo dueño de esa propiedad, si que también todos los gastos incidentales a esa transacción, tales como fletes, inspección del título, honorarios de abogado, gastos de instalación, inscripción en el registro de la propiedad y otros. En forma general se puede decir que todo aquello que se invierte hasta poner el activo en condiciones de operar

a producir renta, forma parte de su costo.

Si la propiedad se adquirió por compra antes del 1º de marzo de 1913 o con posterioridad a esa fecha, mediante cualquier otra forma excepto por compra, la base a usarse es la explicada en los Capítulos IV y VI y que se usa para determinar ganancia o pérdida en la venta, permuta u otra disposición de propiedad. Tal base debe ajustarse cuando los acontecimientos así lo requieran por las mejoras e adiciones que se hagan a la propiedad o por las pérdidas que ésta sufra.

b) Valor residual: Es lo que vale la propiedad una vez ésta ha llegado al final de su vida útil. Ese valor debe restarse a la base para determinar la cantidad que ha de estar sujeta a depreciación. Como el cargo por depreciación es una cantidad estimada, lo mismo que la vida útil que se le asigna a la propiedad, generalmente se ignora el valor residual al fijar el cargo por depreciación. Para fijar ese valor residual, si es que no se ignora, se usa la información que provee el productor o manufacturero con el debido ajuste para el cambio entre las condiciones que éste estipula y aquellas a que ha de ser sometido el activo.

c) Vida útil: Puede medirse por el número de años que la propiedad ha de estar prestando servicios satisfactorios, por el número de unidades que es capaz de producir o por el número de horas que puede trabajar antes de que advenga inservible. La vida útil es meramente un estimado del tiempo que ha de durar o de las unidades que puede producir el activo.

Esa información la supe el vendedor del activo al momento de adquirirse. Como la vida útil se fija en consideración a una serie de factores, es necesario que los mismos se observen si se desea que el activo rinda el servicio que se espera de él. El estimado de vida útil asignado por el manufacturero o vendedor debe ajustarse a medida que las condiciones a que ha de estar sometida la propiedad se desvíen de las previstas por el productor o vendedor.

3. Métodos para determinar el cargo por depreciación:

Hay distintos métodos para determinar el cargo por depreciación. El Secretario de Hacienda de Puerto Rico acepta cualquiera de los usados en la práctica comercial, siempre que sea razonable y que tome en consideración las condiciones vigentes durante el período contributivo. De todos ellos, los que más se usa son: el método directo y el de la suma de los dígitos de los años.

a) Método directo: Consiste este método en dividir el valor depreciable del activo entre el número de años de vida útil, para saber la parte del costo del activo a cargar a las operaciones del período. Si la vida útil se fija en términos de unidades producidas o de horas de trabajo, el costo a depreciarse se divide por el total de unidades a producir u horas de trabajo a realizar, para calcular una depreciación por cada unidad u hora de trabajo. Esta se multiplica por las unidades producidas u horas trabajadas durante el período para saber el cargo total por depreciación. -

Ejemplo: Un comerciante compró una máquina por \$6,500. Pagó - \$300 de fletes y \$100 de arbitrios. Los gastos de instalación fueron de \$280 y los de probarla, hasta quedar en condiciones de empezar a producir, ascendieron a \$190. Se le fijó una vida útil de 10 años y un valor residual de \$500. Se estimó que la máquina produciría 60,000 unidades antes de advenir inservible. Durante el primer año de operaciones produjo 5,800 unidades.

El cargo por depreciación para el primer año se consigue dividiendo \$6,870 ($\$6,500 + \$300 + 280 + \$190 + \$100 = \$7,370 - \500) entre los diez años de vida útil, resultando - en \$687. Este ha de ser el cargo a hacerse anualmente por la depreciación de este activo, usando el número de años como su vida útil.

De calcularse la depreciación a base de las unidades producidas, el cargo para el primer año sería de \$664.10 determinado dividiendo \$6,870 entre las 60,000 unidades, lo que resultaría en 11.45 centavos por unidad y luego multiplicando éste por el número de unidades producidas en el primer año —5,800.

b) La suma de los dígitos de los años: Por este método el cargo por depreciación se fija multiplicando la base a depreciarse por la fracción que resulta al tomar el dígito del número de cada año de vida útil como numerador y la suma de todos los dígitos como denominador, pero a la inversa. Es to es, tomando el último año como el primero. Siguiendo el ejemplo anterior la depreciación para el primer año se fija así:

Se suman los dígitos de los años de vida útil: $1 + 2 + 3 + 4 + 5 + 6 + 7 + 8 + 9 + 10 = 55$. La fracción para el primer año se forma usando el 10 (dígito del último año) como numerador y el 55 (la suma de los diez dígitos) como denominador ($10/55$) y multiplicándola por el valor a depreciarse --\$6,870-- resultando en un cargo de 1,249.09. Para el segundo año se carga una depreciación equivalente a $9/55$ de \$6,870 y así sucesivamente.

Este es un método de depreciación acelerada. Se usa para depreciar aquellos activos que se deterioran con mayor rapidez durante los primeros años de uso como son los automóviles. Para evitar pérdida de tiempo en sumar los dígitos de los años en la determinación del denominador a usarse en la fracción, se usa esta fórmula: $n \frac{(n+1)}{2}$

4. Acortamiento y amortización de propiedad intangible y de Recursos Naturales:

a) Patentes: Una patente es un derecho por algún invento o por la introducción de un invento en Estados Unidos de Norteamérica, que confiere el Gobierno Federal al inventor o a la persona que introduce el invento, durante un período de diecisiete años. Durante esos años el titular del derecho puede disfrutar de él sin que nadie más pueda beneficiarse del mismo sin el consentimiento del dueño. Al expirar los diecisiete años ese derecho se convierte en un derecho público, a menos que se le haya hecho alguna innovación, aceptada por el Negociado de Patentes.

Aunque la vida legal de ese derecho es de diecisiete años, difícilmente tenga una vida útil tan larga y la tendencia es a depreciar su costo durante una vida útil más corta. El costo a depreciarse fue lo que gastó el inventor en producir el invento, incluyendo gastos de legalización y judiciales, si fuere necesario defender su derecho en los tribunales. Si el que lo deprecia no es el inventor, sino el que lo compró, la base para depreciarlo es su costo.

b) Derechos de propiedad literaria: Este derecho lo concede el Gobierno Federal por cualquier obra literaria o de arte que se publique dentro de los Estados Unidos de Norteamérica. El período es por veintiocho años con derecho a renovarse por un término igual. Como raras veces una obra literaria o de arte tiene un mercado activo por un período tan largo, la tendencia es a amortizarse por un período más corto. Claro está que si la obra literaria se mantiene al día mediante revisiones, el plazo de veintiocho años se prolonga.

El costo a depreciarse es lo que gastó el autor en escribir su obra. Si vendió los derechos de autor, el que los adquirió ha de usar como base para la amortización lo que pagó por ellos.

c) Recursos naturales: Aunque en Puerto Rico hay ausencia, casi por completo, de recursos naturales, cuenta con una de las reglamentaciones más completas, desde el punto de vista fiscal, de estos recursos. Ello obedece a que el -

Reglamento Relativo a la Ley de Contribución sobre la Renta - de 1954 es una copia del Reglamento Federal, donde se justifica una reglamentación minuciosa por la riqueza de recursos naturales. La Isla carece de minas, petróleo, gas, bosques de madera, etc. Esto nos compels a hacer un estudio somero - sobre la reglamentación de estos recursos.

El costo del terreno donde está localizada la mina, el petróleo o el gas está sujeto a agotamiento, lo mismo que el bosque de madera. La medida de ese agotamiento ha de ser el número de unidades que esperan obtenerse del recurso natural. Esas unidades pueden ser toneladas, metros cúbicos, barriles, pies cúbicos, etc.

Las mejoras que se hagan a la propiedad, mejor conocidas por costos de desarrollo, también están sujetas a una depreciación gradual. La vida útil a usarse puede ser la que tengan estas mejoras o la del recurso natural a explotarse, cual de las dos sea más corta.

Imagínese que un contribuyente adquiere una mina - de hierro por \$500,000 a la que se le estima una producción de millón y medio de toneladas. Se incurre en costos de desarrollo por \$200,000. Los activos envueltos en esos costos de desarrollo tienen una vida útil de diez años. Se estima - que cada año se extraerán de la mina 250,000 toneladas de - hierro. Durante el primer año de operaciones se produjeron - 240,000 toneladas, de las que se vendieron 200,000. Los cargos por agotamiento y depreciación se hacen dividiendo el -

costo de la mina y los costos de desarrollo por el estimado de toneladas a producirse y su resultado se multiplica por las unidades extraídas durante el período. Las entradas de contabilidad a hacerse son:

Mina de Hierro	500,000	
Caja		500,000
Para registrar la compra de la mina		
Costos de Desarrollo	200,000	
Caja		200,000
Para registrar los costos incurridos en el desarrollo de la mina		
Agotamiento de Mina	80,000	
Agotamiento Acumulado de Mina		80,000
Para registrar el agotamiento de la mina $(\$500,000 \div 1,500,000 \times 240,000)$		
Depreciación Costos de Desarrollo	33,333.33	
Depreciación Acumulada Costo de Desarrollo		33,333.
Para anotar en los libros la depreciación de los costos de desarrollo $(200,000 \text{ dividido entre } 6 \text{ años})$		
Inventario	18,888.89	
Agotamiento de Minas		13,333.
Depreciación Costo de Desarrollo		5,555.
Para registrar en la cuenta de Inventario los cargos por agotamiento y depreciación que corresponden a las unidades en existencia al finalizar el período fiscal.		

La última entrada de contabilidad obedece a que el costo de las unidades en existencia al finalizar el año ha de aumentarse por aquella parte del agotamiento y de la depreciación que corresponde a las mismas, para así no inflar los costos para el año en que se produjeron.

Una vez hecho el estimado total de producción, éste no puede alterarse a menos que se pruebe que ha habido -

fraude, falsa representación o error craso con relación a cualquier hecho conocido a la fecha en que se hizo la valoración. La revaloración puede hacerse solo con el permiso escrito del Secretario de Hacienda.

d) Mejoras a la propiedad arrendada: Se llama mejoras a propiedad arrendada lo que invierte el arrendatario en transformar la propiedad alquilada para ajustarla a sus necesidades y deseos. Por regla general el arrendador permite que se lleven a cabo esas mejoras, siempre que las mismas queden a beneficio suyo al terminar el contrato de arrendamiento. Bajo esas condiciones, el arrendatario sólo tiene derecho a disfrutar de esas mejoras durante el tiempo que tenga la propiedad alquilada. Las mejores prácticas de contabilidad ni el derecho fiscal le permiten deducir el montante de esas mejoras en el año en que hace la inversión. Por lo tanto, se ve forzado a registrarlo en sus libros de contabilidad como un activo y a amortizarlo durante la vida de esas mejoras o el tiempo que falte para vencer el contrato, el que sea menor de ambos. La parte proporcional de ese activo para cada período contributivo se lleva a la cuenta de Alquiler del Local mediante el proceso de amortización. La cuenta de este activo puede ir rebajándose directamente o reflejar su reducción en una cuenta de amortización acumulada de mejoras a la propiedad arrendada.

e) Otra Propiedad Sujeta a Amortización: Otros activos intangibles que pueden ser susceptibles de amortización son los costos de organización y las franquicias. Los costos de organización es todo aquello que gasta un negocio en in-

corporarse. Esto incluye los gastos de promoción, honorarios de abogado, preparación de los artículos de incorporación e impresión de los certificados de acciones. Ya que estos gastos ocurren, generalmente, una vez en la vida de la corporación y han de ser útiles mientras ésta exista, justo es que a cada período de contabilidad se le asigne la parte proporcional que de ese gasto le corresponde. Esto es así cuando el ente corporativo tiene vida limitada. Si se desconoce cuándo han de terminar las operaciones de la corporación, no hay vida útil durante la cual puedan amortizarse los costos de organización y en tal caso, el balance de esta cuenta permanece en sus libros de contabilidad hasta que la corporación se disuelva.

La franquicia es un derecho que concede el estado a una persona para operar, con carácter exclusivo, una línea de transportación, de comunicación o cualquier otro servicio, durante cierto período de tiempo o a perpetuidad. Lo que cobra el gobierno es poco, pero siempre hay gastos incidentales envueltos en conseguir la franquicia. Si ésta se concede durante tiempo limitado, estos costos se han de amortizar por ese número de años. Si es a perpetuidad nunca se amortizan y se han de eliminar de los libros de contabilidad cuando se retire la franquicia o se termine el negocio. En ese año se tendrá derecho a la deducción por tal concepto.

5. Concesión por desgaste: El desgaste u obsolescencia, -

como lo denomina la Ley de Contribución sobre la Renta, es una deducción mediante la cual un activo se convierte en inservible antes de expirar la vida útil que se le había estimado. - Obedece a cambios tecnológicos, a adelantos en las artes y las ciencias, a cambios en el arreglo de la planta y a aumentos de su capacidad productiva. La ley permite que cuando tales hechos ocurren se adicione a la depreciación normal una concesión razonable por desuso u obsolescencia. El contribuyente que aproveche tal deducción ha de estar dispuesto a probar al Secretario de Hacienda, con hechos suficientes, que el cargo adicional se justifica. Ese cargo adicional puede llevarse directamente a la cuenta donde se registra la depreciación o en una cuenta separada que indique el cargo por desuso. La cuenta separada es preferible porque de esa manera se sabe la razón para ese cargo adicional. Ejemplo: Un contribuyente instaló una máquina en su negocio a un costo de \$12,500. Se le asignó un valor residual de \$500 y una vida útil de 12 años. Después de registrar la depreciación por cinco años se concluyó que la máquina, por cambios tecnológicos y requisitos de operación de la planta, caería en desuso al terminar su noveno año. El desuso no afectó su valor residual. El valor a depreciarse durante los doce años es de \$12,000 (\$12,500 - \$500), lo que resulta en una depreciación anual de mil dólares. A la fecha de determinarse el desuso, quedaba un costo a depreciarse de \$7,000 (\$12,000 - \$5,000) el que se ha de distribuir durante los cuatro años restantes. Esto resulta en un cargo anual de \$1,750

(\$7,00 dividido entre 4). De éstos, mil corresponden a la depreciación normal y \$750 al desuso. Aunque todo el cargo puede registrarse en la cuenta de depreciación de la máquina, es preferible esta entrada:

Depreciación de Máquina	1,000	
Desuso de Máquina	750	
Depreciación Acumulada de Máquina		1,000
Desuso Acumulado de Máquina		750

Al terminar el noveno año de uso de la máquina, la suma de los balances de estas dos cuentas será igual a los doce mil dólares a depreciarse. A esa fecha, el activo tendrá un valor en los libros de \$500, equivalente a su valor residual.

6. Cuentas de gastos y de valoración: El gasto por depreciación se puede llevar a una cuenta de depreciación donde se reflejen las mermas de todos los activos para el año contributivo. A pesar de ello, la mejor práctica contable exige que el cargo por depreciación, amortización o agotamiento se identifique con el activo correspondiente. Así tenemos las cuentas de Depreciación de Equipo, Depreciación de Edificios, Amortización de Patentes, Amortización de Derechos de Publicación, Agotamiento de Minas, Agotamiento de Bosques de Madera y así sucesivamente. Claro está que siendo todas estas cuentas de gastos, las mismas han de cerrarse anualmente contra la cuenta de Ganancias y Pérdidas.

La disminución gradual que va teniendo cada activo por razón de depreciación, desuso, agotamiento, etc., puede

acreditarse directamente a la cuenta del activo correspondiente. Pero para conservar el costo u otra base de ese activo - inalterada, se prefiere crear una cuenta de valoración que vaya reflejando la merma estimada que el costo o la base del activo va sufriendo. Para fijar el valor en los libros de ese activo en cualquier momento, es imprescindible considerar ambas cuentas. La cuenta de valoración debe identificarse con el nombre del activo cuya disminución tenemos. El negocio, - pues, necesita llevar tantas cuentas de valoración como activos depreciables posea. Ejemplos de estas cuentas son: Depreciación Acumulada de Edificios, Agotamiento Acumulado de Minas y Amortización Acumulada de Patentes.

Aunque muchos tratadistas de contabilidad registran la amortización directamente en la cuenta del activo, preferimos mantener su base intacta, al igual que para los activos - tangibles.

7. Error en fijar la vida útil del activo: Un mal estimado de vida útil trae como consecuencia que se cargue depreciación de más o de menos. La buena práctica de contabilidad permite que se corrija el cargo por depreciación y que la cantidad cargada de más o de menos se refleje en la cuenta de Ganancias Retenidas.

El Reglamento Relativo a la Ley de Contribución - sobre la Renta no permite que, para propósitos de contabilidad, tal cosa se haga. Si recomienda que cualquier error cometido en la fijación de la vida útil del activo se pase por

alto y que el balance del activo sujeto a depreciación se distribuya entre los años restantes de vida útil.

Ejemplo: Un contribuyente adquirió una máquina para su fábrica a un costo de \$16,300. Se le asignó una vida útil de diez años y un valor residual de \$800. Después de transcurrir cinco años de estar la máquina en uso, se llega a la conclusión que ésta tiene una vida útil restante de tres años, — esto es, en vez de habérsele estimado diez años, debió estimarse ocho años de vida útil. Durante cada uno de los primeros cinco años se cargó una depreciación de \$1,550 ($\$16,300 - \$800 = \$15,500 \div 10$ años), resultando en una depreciación acumulada — de \$7,750. La diferencia del valor depreciable —\$7,750— se distribuirá en partes iguales durante los tres años restantes, cargándosele a cada uno una depreciación de \$2,583.33.

Si la vida útil original hubiera estado subestimada el resultado hubiera sido una depreciación mayor durante los primeros cinco años y menor en los años restantes al redeterminarse su vida útil.

8. ~~Récords de Propiedad Sujeta a Depreciación. Amortización y Anticipo.~~

El Secretario de Hacienda puede requerir a cualquier contribuyente que haya deducido de la renta bruta alguna partida por depreciación, agotamiento o amortización que justifique la deducción. Como el contribuyente viene obligado a ello, es pena de perder la rebaja, nada mejor para él que mantener récords adecuados del costo del activo, las mejoras o mejoras que

ha tenido y la depreciación que ha acumulado en los años - que lo posee. Toda esta información es difícil mantenerla en el libro mayor por lo que se recomienda un récord subsidiario donde se refleje un historial de cada activo sujeto a depreciación. Lo más adecuado es un mayor de fábrica o mayor de activos fijos que refleje esta información con - relación a cada unidad de activo fijo:

- a) nombre completo del activo
- b) número de serie (si alguno)
- c) localización
- d) nombre y dirección del manufacturero
- e) nombre y dirección del vendedor
- f) período de garantía
- g) fecha en que se instaló o empezó a usarse
- h) precio de compra
- i) costo de instalación (si alguno)
- j) vida útil estimada
- k) valor residual
- l) por ciento de depreciación
- m) depreciación anual
- n) depreciación acumulada
- ñ) reparaciones ordinarias
- o) horas de trabajo diariamente
- p) reparaciones extraordinarias o mejoras
 - 1. costo
 - 2. fecha en que se terminaron
 - 3. por ciento de depreciación
 - 4. depreciación
- q) bajas que se le han hecho por venta, permuta, destrucción, etc.

Esta información no sólo permite satisfacer los - deseos del Secretario de Hacienda, sino que facilita el - cómputo anual de depreciación y la determinación del valor en los libros del activo en cualquier momento.

DEPRECIACION FLEXIBLE:

1. Razón para concederla: Durante la Segunda Guerra Mun

dial había una demanda excesiva por distintos artículos para suplir las necesidades de las Fuerzas Armadas de los Estados Unidos de Norteamérica. El Gobierno no podía convertirse en - productor de todos esos artículos y descansaba en la cooperación de la empresa privada para hacer frente a la demanda.

Muchas empresas se sentían remisas a ampliar la capacidad de sus plantas por temor a que tan pronto terminara la guerra se quedaran con una capacidad ociosa sin saber qué hacer con ella. Temían quedarse con una gran inversión que no produjera renta alguna una vez terminada la guerra, a menos que se invirtieran grandes sumas de dinero en convertir esas industrias en producir para el consumo doméstico de la postguerra.

Ante esta situación y como incentivo a esa iniciativa privada, el Congreso de los Estados Unidos de Norteamérica enmendó la Ley de Contribución sobre la Renta, para autorizar la depreciación de esas facilidades en el tiempo más corto posible y sin que fuera necesario ajustarse a las reglas y métodos de depreciación hasta entonces existentes. Podían, si así lo querían, depreciar el costo de sus propiedades en un año.

Puerto Rico está frente a un programa de industrialización. Para atraer al mayor número de inversionistas no - ha escatimado brindarles el mayor número de incentivos. Uno - de ellos es la oportunidad de depreciar sus facilidades productivas dentro del período más corto posible. Esa depreciación se conoce con el nombre de depreciación flexible y se introdujo en nuestra Ley de Contribución sobre la Renta, mediante la Ley Número 105, aprobada el 29 de junio de 1955.

Contrario a lo preceptuado para la depreciación corriente que exige que se deduzca de la renta bruta de cada año la cuota de depreciación correspondiente, pues si no se pierde, la depreciación flexible permite deducir la totalidad o cualquier parte o ninguna parte de la base ajustada de la propiedad en un período de contabilidad.

2. Activos a los que se aplica: No toda propiedad usada en una industria o negocio puede depreciarse flexiblemente. La Ley dispone que la siguiente propiedad puede depreciarse en esta forma:

a) cualquier propiedad que de no existir la depreciación flexible estaría sujeta a la depreciación corriente, o

b) propiedad inmueble localizada en Puerto Rico, adquirida por el contribuyente después del 31 de diciembre de 1954, para usarse en un negocio agrícola, de construcción, manufacturero u hotelero explotado por el contribuyente. Si la propiedad se compró antes de esa fecha, debió usarse por primera vez por el contribuyente después del 31 de diciembre de 1954, en un negocio agrícola, de construcción o de manufactura, y

c) en el caso de un contribuyente o de propiedad dedicada a fomento industrial que haya extinguido el período de exención contributiva, cualquier propiedad inmueble adquirida después del 14 de febrero de 1949 y usada originalmente en un negocio hotelero o manufacturero explotado por el contribuyente y propiedad inmueble adquirida después de esa fecha para usarse en la producción de renta y arrenda-

da originalmente a un negocio manufacturero u hotelero explotado por el arrendatario. Incluye también cualquier propiedad adquirida con anterioridad al 14 de febrero de 1949, pero usada por primera vez después de esa fecha en un negocio manufacturero u hotelero explotado por un contribuyente que haya extinguido el período de exención contributiva o cualquier propiedad adquirida antes, dedicada a fomento industrial que haya extinguido dicho período de exención contributiva, pero arrendada originalmente después del 14 de febrero de 1949 a un negocio manufacturero u hotelero explotado por el arrendatario.

Los requisitos para la aplicación de la depreciación flexible pueden resumirse de esta manera:

a) que la propiedad mueble o inmueble estuviera sujeta a la depreciación corriente si se adquirió antes del 31 de diciembre de 1954

b) que la propiedad se use en un negocio agrícola, de construcción, manufacturero u hotelero

c) que la propiedad inmueble sujeta o no a depreciación corriente se adquiriera después del 31 de diciembre de 1954 o si adquirida antes, se usara por primera vez después de esa fecha

d) que la propiedad inmueble sujeta o no a depreciación corriente fuera adquirida después del 14 de febrero de 1949 o si adquirida antes, se usara por primera vez después de esa fecha en un negocio manufacturero u hotelero

ro explotado por un contribuyente que haya agotado su exención contributiva.

e) que la propiedad dedicada al fomento industrial que haya agotado su exención contributiva, adquirida antes del 14 de febrero de 1949, se arrendará por primera vez después de esa fecha a un negocio manufacturero u hotelero.

La Ley no es lo suficientemente clara. Habla primero de toda propiedad que estaba sujeta a la depreciación corriente y luego, al hablar de la propiedad inmueble, es que especifica las clases de negocios que pueden acogerse a la depreciación flexible. Esto ha hecho creer que la depreciación flexible es de aplicación a cualquier clase de negocio. El dictamen del Secretario de Hacienda es que para poder acogerse a la depreciación flexible es necesario dedicar la propiedad a la explotación de uno de los negocios que específicamente menciona la Ley.

Se elimina con este precepto legal el requisito de vida útil limitada para poder depreciar un activo. Esto significa que aún el valor del solar donde ubica el negocio puede cargarse como un gasto en cualquier período contributivo que la gerencia del mismo crea conveniente. Ese mismo principio se aplica a todos aquellos activos intangibles como costos de organización y plusvalía, que no podían depreciarse porque se desconocía su duración.

Durante el tiempo que se esté gozando de exen-

ción contributiva no se puede depreciar flexiblemente la propiedad usada en el negocio. Dentro de esta prohibición está la propiedad arrendada a un negocio exento o considerada exenta por dedicarse al fomento industrial. Una vez terminado el período de exención contributiva se puede depreciar flexiblemente la propiedad.

3. Traspaso de Propiedad Depreciada Flexiblemente: Una transferencia de propiedad depreciada flexiblemente incluye cualquiera de estos sucesos:

a) venta u otra disposición de la propiedad, excepto la transferencia de propiedad en cualquiera de estos casos:

1) cesión de propiedad a una corporación controlada por el cedente a cambio de acciones.

2) propiedad adquirida por una corporación en liquidación de otra corporación.

3) en una reorganización surgida por una fusión o consolidación, una nueva capitalización y un simple cambio de identidad. Esta excepción queda eliminada si el propósito de la transferencia es el de hacer aplicable otra de las causas siguientes para una transferencia.

b) dejar de usar por más de seis meses la propiedad en un negocio agrícola, de construcción, manufacturero u hotelero explotado por el contribuyente. No es de aplicación este acontecimiento a propiedad poseída para la producción de renta y arrendada a un negocio manufacturero u hotelero explotado por el arrendatario cuando ésta quede vacante, - siempre que se continúe ofreciendo la propiedad en el mer-

cada exclusivamente en arrendamiento para esos negocios.

e) llevarse la propiedad de Puerto Rico.

d) discontinuar los negocios en Puerto Rico cuando se trata de una corporación o sociedad extranjera o de un individuo no residente.

e) cuando se trata del negocio de construcción, dejar de usar la propiedad durante seis meses o si no terminar la construcción dentro de tres años desde que se empezó.

f) cualquier otro acto o situación que el Secretario de Hacienda prescriba como una transferencia.

El Secretario de Hacienda tiene facultad para conceder una prórroga o una excepción a clasificar como transferencia cualquiera de estos actos, siempre que esté convencido de que el tratamiento como una transferencia no sería apropiado bajo todas las circunstancias.

4. Determinación y Tratamiento de la Ganancia o Pérdida: En toda transferencia de propiedad depreciada flexiblemente puede haber ganancia o pérdida. Cada una de éstas tiene dos orígenes distintos:

a) la diferencia entre el importe recibido en la transacción y la base ajustada corrientemente.

b) la diferencia entre la base según la depreciación corriente y la base según la depreciación flexible.

De la ganancia o pérdida que resulte de esta transacción, la diferencia entre el valor recibido y la base ajus-

tada corrientemente es una ganancia o pérdida de capital, siempre que el resultado final de todas las transacciones con activos usados en el negocio sujetos a depreciación resulten en una ganancia. Sin embargo, la diferencia resultante entre la base ajustada flexiblemente y la base ajustada corrientemente, siempre se considera como una ganancia o pérdida corriente. Esto es, nunca cualifica para ganancia o pérdida de capital.

Ejemplo: El 30 de junio de 1955 un contribuyente compró maquinaria agrícola, para usarla en la finca que explotaba con fines de lucro, a un costo de \$137,000. Le asignó una vida útil de quince años y un valor residual de \$2,000. La utilizó en su negocio agrícola hasta el 30 de diciembre de 1961, cuando la vendió por \$81,000. Hasta esa fecha el contribuyente había reclamado depreciación flexible equivalente al 80 por ciento de su valor depreciable.

Determinación de Ganancia o Pérdida en la Venta de Maquinaria Agrícola

Precio de venta			\$81,000
Menos Base:			
Costo	\$137,000		
Depreciación acumulada sobre \$135,000 al 6 2/3% durante 6 1/2 años		\$8,000	78,500
Ganancia en venta usando la depreciación corriente			\$ 2,500
Más Ganancia usando depreciación flexible:			
Base ajustada corrientemente	\$78,500		
Costo de Propiedad	\$137,000		
Depreciación flexible (80% de \$135,000)	108,000	29,000	49,500
Ganancia en venta			\$52,000

De esta ganancia de \$52,000, \$2,500 cualifican como ganancia de capital y \$49,500, la diferencia entre la base ajustada corrientemente y la base ajustada flexiblemente, es una ganancia ordinaria.

Cuando la base ajustada flexiblemente excede la base ajustada corrientemente hay pérdida en la transferencia de propiedad depreciada flexiblemente.

La contribución para cualquier ganancia así determinada, que resulte ser en exceso de la pérdida prescrita en la sección 111 de la Ley, que sea inadmisible en la renta bruta en el año contributivo, no será mayor que la suma de las contribuciones que hubieran sido atribuibles a la ganancia de haberse ésta distribuido a prorrata en el año contributivo y los dos años contributivos precedentes, o el período por el cual se poseyera la propiedad. Para saber qué contribución ha de pagar por este concepto es necesario recomputar la contribución para esos años anteriores, utilizando el mismo procedimiento que para la paga atrasada.

5. Otras consideraciones: La base de la propiedad depreciada flexiblemente es la base ajustada corrientemente disminuida en la cantidad por la cual la depreciación flexible excede la depreciación corriente o aumentada en la cantidad por la cual la depreciación corriente excede la depreciación flexible. La base ajustada flexiblemente en el ejemplo anterior se computa así:

- 295 -

Base ajustada corrientemente		\$75,500
Menos diferencia entre:		
Depreciación flexible	\$108,000	
Depreciación corriente	<u>58,500</u>	<u>49,500</u>
Base ajustada flexiblemente		<u>\$29,000</u>

Cualquier contribuyente que transfiera propiedad que ha estado sujeta a depreciación flexible ha de notificarlo lo antes posible al Secretario de Hacienda. Mientras no se radique esta notificación, no empieza a correr el período prescriptivo para tasar cualquier diferencia relacionada con la transferencia de propiedad depreciada flexiblemente.

CAPITULO XIII

PERDIDAS Y DEBITOS INCONRRABLES

PERDIDAS:

1. Consideraciones generales: La Ley de Contribución - sobre la Renta de 1954 permite a todo contribuyente, dedicado a industria, negocio o actividad lucrativa, deducir de - su renta bruta las pérdidas sufridas relacionadas con el - negocio. A los individuos que no se dedican a negocio, industria o actividad que produzcan rentas, también se les permite deducir aquellas pérdidas causadas por robo, incendio, huracán, naufragio u otros accidentes. Estas detracciones se permiten siempre que no sean compensadas por seguro o en otra forma.

Para que la pérdida sea admisible como deducción, es necesario probar algún evento que la identifique o que ocurran circunstancias que demuestren que la propiedad por la cual se deduce, carece de valor.

La pérdida es deducible en el año en que se sufre. De sustraerse antes o después de su ocurrencia ha de ser rechazada por el Secretario de Hacienda. Sólo se permite el aplazamiento de una deducción por pérdida cuando se demues-

tre que durante el año en que ocurrió se carecía de información suficiente para determinar con algún grado de exactitud su importe. En todo caso incumbe al contribuyente probar en todo momento la existencia de la pérdida y que carecía de información suficiente para fijar su montante en el año en que ocurrió. No se sufre pérdida en propiedad transferida por donación o por razón de la muerte de su dueño.

2. Pérdida en Negocios o Actividades de Lucro:

a) Introducción: Toda pérdida sufrida por una corporación o una sociedad se atribuye a la industria o negocio a que se dedica y por lo tanto es deducible, siempre que sea reconocida por la Ley.

En cuanto a individuos se refiere, las pérdidas son deducibles si están relacionadas con industria o negocio o con una actividad lucrativa. Cualquier otra pérdida que sufra un individuo que no esté relacionada con industria o negocio o actividad que produzca renta es deducible sólo si ha sido ocasionada por incendio, tormentas, naufragios, cualquier otro accidente o por robo. Se entiende por "actividad que produzca renta" cualquier transacción que lleve a cabo un individuo, con el propósito en mente de, tarde o temprano, lucrarse con esa transacción.

Tales pérdidas son deducibles única y exclusivamente en el año en que se sufren. Dejar de deducirlas en el año en que se sufren, para aprovechar su deducción en

otro período contributivo equivale a perder el derecho que le concede la ley.

Los agricultores que explotan una finca con fines de lucro tienen derecho a deducir las pérdidas sufridas. La pérdida de ganado que ha comprado, así como la sufrida en animales que dedica a la explotación son deducibles. Puede incluirse como parte de la base de estos activos, el costo de alimento, pastoreo, o custodia siempre que no se haya tomado como deducción en años anteriores.

Entre las pérdidas que el agricultor^{no} puede deducir cabe enumerar:

1) la reducción en el valor físico o deterioro de productos agrícolas almacenados. Esta merma o deterioro se refleja en el Estado de Ganancias y Pérdidas al determinar el beneficio neto anual de las actividades agrícolas.

2) pérdida por tormenta, inundación, incendio o robo de una cosecha futura. Esta se toma en consideración al determinar el costo de los artículos producidos y vendidos.

3) pérdida por animales criados en la finca. Se refleja también en el inventario de fin de año y en el costo de los animales vendidos.

4) si el agricultor determina su renta usando inventarios, las pérdidas en ganado no se pueden deducir ya que aparecen reflejadas en el inventario.

5) pérdidas sufridas en fincas explotadas con fines de recreo o de distracción.

En el pleito de Fajardo Roger y Tribunal de Contribuciones, 79 MFR 207, los peticionarios heredaron, en 1938, una finca que tenía un valor en el mercado de \$51,400, la que se destinaba al cultivo de pastos y de café. Más tarde los contribuyentes destruyeron el café para dedicar toda la finca al cultivo de pasto para el cruce de bueyes de trabajo que usaban en otras fincas. En el año de 1944 vendieron la finca por \$30,027.50 y reclamaron una pérdida para ese año. Esta fue rechazada por el Tesorero.

Dijo el Tribunal que aunque las plantaciones de café es una propiedad inmueble, está sujeta a depreciación una cuando la tierra no sea depreciable. La pérdida era deducible en el año en que se sufrió, esto es, en el año en que se destruyeron las plantaciones de café. El hecho de que los peticionarios no aprovecharan la depreciación a que tenían derecho ni la pérdida sufrida en el año en que ésta verdaderamente ocurrió, no les daba derecho a que se les reconociera como pérdida derivada en la venta de la finca.

b) Pérdida neta en operaciones Si la ley exige que todo contribuyente que se dedica a negocio o industria pague el impuesto sobre la renta cuando tiene beneficios netos, justo es que esa misma Ley provea una medida por la cual esos contribuyentes puedan deducir cualquier pérdida que tengan en la industria o negocio. La deducción por pérdida neta de operaciones sólo se concede a los contribuyentes que se dedican a industria o negocio. Si la sección 23 de la ley, distingue en-

tre "industria o negocio" y "actividades que producen renta", forzoso es concluir que la pérdida neta no es extensiva a estas actividades con fines de lucro.

La pérdida neta de operaciones que tenga un contribuyente en un período contributivo pueda llevarla al año contributivo inmediatamente anterior, si es que tuvo beneficio - neta tributable durante ese año, o arrastrarla a los próximos cinco años contributivos. Dicha pérdida se ha de restar de las utilidades netas obtenidas en cada uno de esos años. El concepto del arrastre de la pérdida neta de operaciones se introdujo por primera vez en la Ley Número 74 del año de 1923, la que - permitía el arrastre, pero no la retroacción.

Aplicando a la pérdida neta de operaciones el principio de que una deducción hay que aprovecharla en el año a que corresponde, pues de lo contrario se pierde, ésta hay que deducirla en el primer año en que se tienen beneficios. De no hacerse, se pierde ese derecho. Es decir, al computar una pérdida neta de operaciones en un año hay que examinar el año inmediatamente anterior para ver si hubo renta neta tributable. De haberlo, la pérdida se aplicará hasta el montante de la misma o del importe de esa renta neta. Esto trae como resultado el que el contribuyente tenga un crédito a su favor y puede - solicitar del Secretario de Hacienda que se le reembolse su importe o que se acredite para cualquier contribución que tenga que pagar en el futuro. El balance de la pérdida, si alguno, se

arrastra al próximo año contributivo que refleje un beneficio neto tributable. De no ser posible deducir esa pérdida en el año anterior en que se sufre o en los próximos cinco años, ese derecho ha prescrito y no puede ejercerse aunque posteriormente haya utilidades netas. La pérdida neta que se arrastre a un año posterior a aquel en que se sufre, no pueda usarse en la fijación del beneficio neto de ese año.

La pérdida neta de operaciones que contempla la ley no es la pérdida neta fijada según los principios de contabilidad. Tampoco es el exceso de las deducciones admitidas por la Ley sobre la renta bruta. Ese exceso hay que modificarlo - con ciertas adiciones y limitaciones, las que difieren para las corporaciones o sociedades y para los individuos.

Si el contribuyente es una corporación o sociedad, a la pérdida neta, computada según los principios del Derecho Tributario sobre la renta, se le han de sumar los intereses netos recibidos que estuvieren exentos del impuesto. Este es, - al total de intereses recibidos, exentos de tributación, se le restan los intereses pagados o acumulados, que no son deducibles porque se han usado para comprar obligaciones cuyos intereses están exentos. Obsérvese que aunque la contribuyente use el método de acumulación, sólo tiene que considerar los intereses recibidos, mientras que le asiste el derecho a deducir los intereses que ha pagado o acumulado, relacionados con esos intereses recibidos.

Ejemplo: Para el año de 1960 la Sociedad ABC tuvo -

una renta bruta de operaciones de \$585,000 y gastos deducibles por \$612,000. Además recibió intereses de bonos del Estado Libre Asociado de Puerto Rico por \$8,500 e incurrió en gastos de intereses para comprar valores, cuyos intereses estaban exentos, por \$3,400. La pérdida neta de operaciones se determina así:

Renta de las operaciones		\$585,000
Menos: Gastos deducibles		<u>612,000</u>
Exceso de deducciones sobre la renta		\$ 27,000
<u>Menos diferencia entre:</u>		
Intereses recibidos exentos	\$8,500	
Intereses pagados e incurridos en relación con intereses recibidos exentos	<u>3,400</u>	<u>5,100</u>
Pérdida neta de operaciones		<u>\$ 21,900</u>

Esta pérdida neta de \$21,500, puede deducirse del beneficio neta del año de 1959 o de cualquier año posterior al de 1960, en que haya beneficios, hasta un máximo de cinco años.

El beneficio neta de una corporación o sociedad, al cual se puede aplicar esa pérdida neta de operaciones es la utilidad neta sujeta a la contribución normal, aumentada por el importe neta de intereses recibidos exentos de tributación para dicho año contributivo.

Cualquier pérdida neta de operaciones arrastrada de años anteriores no puede usarse para fijar el monto del beneficio o pérdida neta del año actual o corriente.

La sociedad tiene derecho a deducir cualquier pér-

dida neta de operaciones de la ganancia obtenida en años posteriores. Sin embargo, ningún socio puede incluir en su declaración particular deducción alguna por la pérdida neta de operaciones que sufre la sociedad. Esto quedó resuelto en *Calaf Collazo v Secretario de Hacienda*, 76 DPR 577. Sólo cuando la sociedad se disuelve es que el socio puede tomar como deducción la pérdida sufrida en la sociedad. Esto ha de determinarse comparando el valor recibido con su inversión en la empresa.

En *Enrique Petrovich v Secretario de Hacienda*, 77 DPR 164, el Tribunal convino con el Secretario de Hacienda de que no se podía tomar en consideración la pérdida neta de operaciones que tuvo una sociedad en un año anterior para determinar el beneficio neto distribuable a los socios en el próximo año. En reconsideración ⁽¹⁾ el Tribunal concedió la deducción de la pérdida neta para llegar al beneficio neto distribuable entre los socios. A este respecto dijo:

El Tesorero no puede arbitrariamente conceder ciertas deducciones y rechazar otras. ... el ingreso neto distribuable de la sociedad nunca puede ser mayor que el ingreso neto tributable en cualquier año contributivo aunque sí puede ser menor... Se permite arrastrar la pérdida neta en operaciones al año siguiente, al computar el ingreso neto tributable de la sociedad, porque la Legislatura quiso remediar o minimizar ciertas injusticias que surgen cuando existe un año contributivo como unidad de medida rígida. Es decir, resulta injusto imponer contribuciones muy altas sobre ingresos recibidos en un año -

(1) *Petrovich v Secretario de Hacienda*, 79 DPR 250.

contributivo si el contribuyente ha tenido fuertes pérdidas en operaciones durante el período de desarrollo del negocio que más adelante le permitan producir ingresos sustanciales. Las mismas razones existen para permitir el arrastre de la "pérdida - neta" en operaciones al año siguiente a los fines que determinar el ingreso neta distribuable entre los socios sujetos al pago de la contribución sobre ingresos por éstos...

Como el individuo que se dedica a industria o negocio tiene otras rentas y otras deducciones no relacionadas con su industria o negocio, para fijar su pérdida neta de operaciones hay que tomar en consideración partidas adicionales de las usadas para fijar la pérdida neta de operaciones en la corporación o sociedad. Al exceso de las deducciones admitidas por la Ley sobre la renta bruta tributable, hay que sumarle o restarle estas partidas:

1. Se le suman los intereses recibidos que estuvieren exentos por la ley, disminuidos por los intereses pagados o acumulados relacionados con la compra de obligaciones cuyos intereses estén exentos de tributación.

2. La cantidad deducible por ventas o permutas de activos de capital no puede exceder de las ganancias de esas ventas o permutas.

3. No se concede la deducción del 75 por ciento del exceso de la ganancia neta de capital a largo plazo sobre la pérdida neta de capital a corto plazo.

4. Las deducciones ordinarias no relacionadas con la industria o el negocio se admitirán sólo hasta el

mente de la renta bruta no relacionada con la industria o el negocio. Ilustración: Un individuo que se dedica a un negocio tuvo estas rentas y estos gastos durante el año de 1961:

Rentas:

Del negocio	\$126,000
Ganancias de activos de capital a largo plazo	17,500
Intereses exentos	6,400
Dividendos de corporaciones	12,100

Gastos:

Del negocio	135,000
No relacionados con el negocio:	
Pérdidas en transacciones de activos de capital a largo plazo	19,000
Intereses sobre obligaciones exentas	1,320
Contribuciones sobre su hogar	840
Donativos	180
Pérdidas por fuego	6,000
Pérdidas por huracán	5,900

DETERMINACION DE LA PERDIDA NETA
DE OPERACIONES PARA EL AÑO DE 1961

Gastos del negocio	\$135,000
Pérdidas y gastos no relacionados con el negocio:	

Pérdida de activos de capital	\$19,000	
Contribuciones sobre el hogar	840	
Donativos	180	
Pérdidas por fuego	6,000	
Pérdidas por huracán	5,900	
	<u>31,920</u>	

Total de deducciones \$166,920

Menos:

Diferencia entre pérdidas de capital (\$19,000) y las ganancias de capital (\$17,500) \$ 1,500

Diferencia entre gastos no del negocio (\$12,920) y las rentas que no son del negocio (\$12,100) 820 2,320

Deducciones netas \$164,600

De la página anterior \$164,600

Menos:

Renta bruta del negocio	\$126,000		
Ganancias de activos de capital	17,500		
Dividendos de corporaciones	12,100		
Intereses recibidos exen-			
tos	\$6,400		
Intereses pagados sobre			
obligaciones exentas	<u>1,320</u>	<u>5,080</u>	<u>160,680</u>
Pérdida neta de operaciones.			<u>\$ 3,920</u>

La pérdida neta que este contribuyente ha de declarar para el año de 1961 es de \$11,320, computada en la forma que sigue:

Rentas:

Renta bruta del negocio	\$126,000
Ganancias de activos de capital	17,500
Dividendos de corporaciones	<u>12,100</u>
Total de renta bruta	\$155,600

Deducciones:

Gastos del negocio	\$135,000	
Pérdidas en activos de capital	<u>19,000</u>	<u>154,000</u>
Renta bruta ajustada		\$ 1,600

Otras deducciones:

Contribuciones sobre el hogar	\$ 840	
Donativos	180	
Pérdidas por fuego	6,000	
Pérdidas por huracán	<u>1,900</u>	<u>12,920</u>
Pérdida declarada en 1961		<u>\$ 11,320</u>

De resultar en una ganancia neta las transacciones de activos de capital, así como las otras actividades ajenas al negocio, ambas han de incluirse en la determinación de la

pérdida neta de operaciones.

Al computarse la pérdida neta de operaciones para la corporación o sociedad se considera la ganancia o pérdida en transacciones de activos de capital sin ningún ajuste, debido al método especial que usan para fijar la contribución de estas actividades con relación a estas transacciones y porque se presume que ocurren dentro de las operaciones normales de la corporación o sociedad. No se usan deducciones ajenas a las actividades a que se dedican porque esta clase de contribuyentes no las tienen.

Al retrotraer o arrastrar la pérdida neta de operaciones hay que considerar cualquier beneficio neto - que no estaba sujeto a tributación, según se ha indicado anteriormente.

La Ley permite acumular dos o más pérdidas netas de operaciones, siempre que ninguna de ellas haya prescrito, para deducirlas de la ganancia neta que haya en el primer año dentro del período de cinco años que concede la Ley.

El privilegio de la pérdida neta de operaciones se concede también a las sucesiones y fideicomisos, con estas excepciones:

a) si el fideicomiso tiene pérdida en un año en que está exento de tributación no puede retrotraerla ni arrastrarla.

b) al computar la renta bruta y las deducciones el

fideicomiso excluirá la renta y las deducciones atribuibles al fideicomitente.

e) una sucesión o fideicomiso no puede reclamar como deducciones lo aportado a instituciones caritativas o los donativos, ni lo atribuido a los beneficiarios, herederos o legatarios.

En el caso de Guerra y Gallardo, 42 EFR 500, el demandante se dedicaba al cultivo de caña de azúcar. Para el año contributivo de 1921 tuvo una pérdida de operaciones. Luego en el año de 1923 tuvo una ganancia de la cual dedujo la pérdida del año de 1921. El Tesorero rechazó esa deducción porque la Ley 43 del año de 1921, que era la aplicable a esta situación, no la autorizaba.

Alegaba el demandante que podía deducirlo como un gasto ordinario y necesario ya que su acreedor había retenido su importe para abonarlo a lo adeudado del año de 1921. El Tribunal rechazó esta contención y dijo que el pago de lo adeudado por liquidaciones de años anteriores no podía considerarse como un pago efectuado para fines de la industria o negocio, pues cada año había que liquidarlo separadamente.

OTRAS PERDIDAS:

1. Pérdidas de activos de capital: Tanto a las corporaciones, sociedades o individuos se les permite deducir cualquier pérdida sufrida en transacciones de activos de -

capital hasta el monto de las ganancias por el mismo concepto. Sin embargo, al individuo contribuyente se le permite deducir del remanente de esa pérdida hasta mil dólares de su renta neta de otras fuentes. A todo contribuyente se le permite arrastrar cualquier remanente de una pérdida de esta naturaleza durante los próximos cinco años y tratarla como una pérdida de capital a corte plane.

Si durante esos cinco años la corporación o sociedad no tiene ganancias de capital para absorber esa pérdida pierde el derecho a deducirla. Por otro lado, si el individuo no tiene beneficios en transacciones de activos de capital puede, durante cada uno de los cinco años siguientes a aquel en que ocurre la pérdida, deducir mil dólares de su renta neta de otras fuentes. Las pérdidas deducibles son las pérdidas que la Ley reconoce.

El hecho de que un contribuyente se declare en quiebra en un año no quiere decir que en ese año se pueden deducir las pérdidas relacionadas con el negocio de ese contribuyente. Estas son deducibles en el año en que verdaderamente ocurren. Así se decidió en *Días González, et. al.* v Tribunal de Contribuciones, 69 DPR 845. El peticionario era accionista principal de una corporación. Depositó \$60,000 en un banco para garantizar las obligaciones de la corporación. En el 1938 el banco concluyó que la corporación no le podía pagar las deudas y aplicó la garantía al pago de las mismas. La corporación se declaró en quiebra en el 1939.

Los peticionarios tomaron las deducciones por esta pérdida en los años contributivos de 1939 y 1940, pero el Tesorero las rechazó porque correspondían al año de 1938.

Asintió el tribunal de que la pérdida ocurrió en el año de 1938, cuando la corporación advino insolvente. La declaración de quiebra en el año de 1939 lo que hizo fue confirmar lo que había ocurrido el año anterior.

La pérdida por desvalorización de acciones y en derechos para adquirir acciones, cualifican como pérdidas de activos de capital, si quien las posee no se dedica a la compraventa de esos valores. Se consideran que tales pérdidas fueron sufridas en la venta o permuta de valores al último día del año contributivo, sin considerar cuándo esos valores se convirtieron en papeles sin valor, durante ese año. Para clasificarla como pérdida a corto o a largo plazo, se toma el período transcurrido desde que se adquirieron hasta el último día del año contributivo en que se quedan sin valor. Para poder deducirse como pérdida ésta ha de ser total. La reducción en el valor de las acciones o derechos debido a fluctuaciones en el mercado, no es deducible. La pérdida a detracerse es la realmente sufrida. Si la eliminación se debe a fluctuaciones del mercado o si no se ha hecho todo el esfuerzo posible para determinar la desvalorización, no se admite deducción alguna por pérdida de esta naturaleza.

Si una corporación doméstica está afiliada, las acciones que posea de la otra corporación, no cualifican como activos de capital. Existe afiliación cuando:

a) posea directamente por lo menos el 95 por ciento de cada una de las clases de acciones de la otra corporación

b) más del 90 por ciento de la renta de la corporación, para todos los años en que ha existido, ha surgido de cualquier fuente excepto cánones, dividendos, intereses, anualidades o ganancias en la venta o permuta de acciones y valores.

Para los cánones no han de considerarse los derivados del arrendamiento de propiedades a empleados de la compañía y en cuanto a dividendos, se exceptúan los recibidos sobre el precio diferido de la compra de activos de operación vendidos.

2. Pérdidas en apuestas: Las pérdidas en apuestas se admiten como deducción a un individuo, hasta que alcancen el monto de las ganancias durante el año contributivo que surjan de la misma fuente. En el caso de cónyuges, las pérdidas admitidas no han de exceder del montante de las ganancias de ambos.

3. Pérdidas por robo, huracán, incendio u otro accidente:

Las pérdidas que un individuo, residente en Puerto Rico, sufre a causa de un fuego, huracán, naufragio, otro accidente o robo, son deducibles. No es necesario que la

propiedad sea consumida por un incendio; basta que sea necesario destruirla para detener un incendio o que resulte afectada por alguno de los elementos químicos que se utilizan para detener el fuego.

En Alfonso Valdés Cobian v Tribunal de Contribuciones, 71 DPR 718, el peticionario sufrió una pérdida ocasionada por una explosión en una lancha de motor, ocurrida el 25 de agosto de 1938. En ese año dedujo una parte de la pérdida por este concepto y el balance lo dedujo en el año de 1939.

El Tesorero de Puerto Rico le rechazó esta última deducción alegando que correspondía al año de 1938. Dijo el Tribunal que la regla corriente es que una pérdida es deducible cuando de hecho físicamente ocurre, aunque hay sus excepciones. Se puede aplazar la deducción si el contribuyente puede demostrar que durante el año en que ocurrió la pérdida física no podía razonablemente esperarse de él que tuviera suficiente información para determinar con algún grado de exactitud su importe. Pero si, con bastante certeza, el contribuyente puede determinar el importe de esa pérdida en el año en que ocurrió, no le está permitido posponer la deducción para el próximo año por haber dejado de tomar las medidas necesarias al efecto.

Aquí el Tribunal concluyó que hubo una demora inexplicable en la contratación de los peritos y en rendir éstos sus conclusiones. Estos pudieron haber concluido an-

tes del 15 de marzo de 1939, fecha límite para rendir la declaración correspondiente al año contributivo terminado el 31 de diciembre de 1938, que la lancha era totalmente inservible. La pérdida, pues, era deducible en su totalidad en el año de 1938.

El Tribunal, en Descartes v. Tribunal de Contribuciones, 71 HFR 723, rechazó la deducción de una pérdida sufrida por el contribuyente en su residencia a causa de un temporal, ocurrido en octubre de 1943, porque la informó en su declaración del año de 1944. El contribuyente alegó que estuvo fuera de Puerto Rico por más de un año y que no pudo obtener una prioridad para comprar los materiales hasta después de su regreso a la isla.

La ausencia de la isla durante más de un año, no importa el motivo —señaló el Tribunal—, no es excusa para no deducir la pérdida en el año correspondiente. Es obligación del contribuyente regular sus actividades en forma tal que sus asuntos no queden sin atender durante su ausencia de Puerto Rico.

No hubo prueba de que no le fuera posible conseguir la prioridad para la compra de materiales. Aun así, él pudo haber estimado el valor de los materiales y el importe de los demás gastos, para saber el montante de la pérdida.

El "accidente" de que habla la Ley ha de ser uno repentino. La acción lenta, pero continuada de un agente que cause daños a la propiedad no se contempla como accidente y

por lo tanto la pérdida resultante no es deducible.

La pérdida sufrida en un accidente de automóvil es deducible siempre que haya sido ocasionada por otra persona. Si la pérdida se debe a la negligencia o acto intencional del contribuyente, ésta no es deducible. La pérdida se admite como deducción aun cuando el vehículo se utilice para asuntos personales del contribuyente.

En el caso de Crescioni Belgodere y Secretario de Hacienda, 78 DPR 607, el demandante sufrió una pérdida en el año de 1948, al ser chocado su automóvil por una guagüita - manejada por una persona insolvente de la que sólo pudo recobrar \$150. Dedujo de la renta bruta de ese año \$1,000, la que el Tesorero rechazó.

El demandante no recordaba cuánto gastó en reparar el automóvil ni cuánto valía el vehículo. El monto de la pérdida a deducirse, a menos que ésta sea total, es la diferencia entre el valor de la propiedad inmediatamente antes y su valor inmediatamente después del accidente. Como el demandante no presentó prueba del valor de la propiedad en ninguna de esas dos importantes ocasiones, se desconoce la pérdida que sufrió. La pérdida que él tomó como deducción en el año del accidente pudo ser el resultado de un mal negocio, - bien al comprar o al vender el automóvil.

Para que esa pérdida, bajo estas circunstancias, sea admitida como deducción, hay que probar el valor de la propiedad inmediatamente antes e inmediatamente después del

accidente. Creemos que el valor inmediatamente antes del accidente que debe considerarse es la base ajustada de la propiedad y no su valor en el mercado, a menos que éste sea inferior a aquél.

La base de los artículos robados es deducible por su dueño en el año en que el robo ocurre o se descubre. La base de la propiedad que se extravía, no es deducible a menos que esté relacionada con una industria o negocio o actividad lucrativa.

Puede advertirse que el monto de la pérdida que puede deducirse es aquella que no se ha compensado por seguro o en otra forma.

Las pérdidas no son admitidas como deducciones por que así lo diga el contribuyente. Estas han de ser evidenciadas por transacciones completas y perfeccionadas, determinadas por eventos que puedan identificarse y que se hayan sufrido de buena fe durante el período contributivo.

Para admitir una deducción de pérdida por robo no basta que el contribuyente diga que su propiedad fue objeto de robo. Ha de probar que fue dueño de esa propiedad y las gestiones que hizo cerca de las autoridades del orden público para recuperar la propiedad e identificar, si posible, al malhechor.

Si después de tomar como deducción una pérdida, el contribuyente recobra la propiedad o alguna parte de ella por medio de seguro o en otra forma, el valor de esa propiedad - en el mercado o el importe de lo que reciba ha de incluirlo

como renta en el año correspondiente.

4. Demolición de edificios o eliminación de propiedad:

La pérdida sufrida en la demolición de un edificio es deducible, aunque el contribuyente no se dedique a industria o negocio. Si se destruye un viejo edificio para dar paso a uno nuevo, entonces no hay pérdida deducible porque el valor del edificio se suma a la base del terreno. De adquirirse un predio de terreno con un edificio ruinoso, el que más tarde se destruye, no surge pérdida deducible aunque no sea con la intención de construir una nueva estructura, porque el criterio es que al adquirir esa propiedad lo que se interesaba era el terreno.

En López de la Rosa, et. al. v Tribunal de Contribuciones, 68 DPR 334, los peticionarios dedujeron de sus rentas en el año de 1937, la pérdida sufrida por la destrucción de un edificio ruinoso, por las condiciones peligrosas en que éste se encontraba y no con el propósito de levantar una nueva estructura en el mismo lugar. El Tesorero de Puerto Rico rechazó la deducción porque la destrucción había sido hecha con el propósito de construir otro edificio.

El Tesorero había admitido desde el año de 1937 que la propiedad se había destruido porque amenazaba ruina y no con el fin de construir un nuevo edificio. Además, a la fecha del juicio —nueve años después— no se había hecho construcción alguna en el solar. Los peticionarios tenían dere-

che a la deducción, concluyó el Tribunal.

Las pérdidas sufridas en la eliminación de maquinaria, equipo y otros efectos viejos que son renovados, son deducibles siempre que estén relacionados con industria o negocio o con alguna actividad que produzca renta.

La pérdida sufrida al eliminar una propiedad del uso a que es destinada, no puede confundirse con la concesión por depreciación, agotamiento, amortización o desuso. La pérdida surge cuando la utilidad de tal propiedad cesa repentinamente o cuando el contribuyente suspende el negocio o desecha dicha propiedad permanentemente. Para fijar el monto de esa pérdida hay que considerar el valor residual de esa propiedad.

El contribuyente que reclama tal pérdida ha de probar la existencia de una causa cuya ocurrencia no puede prever. Ejemplo de ello es cuando surgen cambios drásticos en la producción que hacen inservible el activo o cuando una ley no permite continuar el uso de la misma.

La pérdida ocasionada por no haberse aprovechado la depreciación, agotamiento, amortización o la concesión por desuso, no puede deducirse.

Cuando el contribuyente deprecia sus activos a base de una vida útil promedio para todos ellos, la eliminación de uno o algunos de los mismos no da lugar a pérdida alguna deducible. El monto del activo, menos su valor residual, si alguno, se carga contra la depreciación acumulada.

Al disponerse o eliminarse propiedad depreciable por causas ajenas al desgaste, deterioro y desuso normal, sino por algún accidente, desuso anormal, la diferencia entre la base y su valor residual, se puede deducir como pérdida.

Si se sufre pérdida en la propiedad que se descarta o se vende, la que se destinaba a uso personal, ésta no es deducible.

8. Pérdidas en ventas simuladas: Discutido antes este tópico, se concluyó que las pérdidas sufridas en la compraventa de acciones o valores cuando treinta días antes o treinta días después de la fecha de la venta el contribuyente adquiere valores sustancialmente idénticos, no son deducibles. El propósito de esta disposición es evitar que el contribuyente se aproveche de las bajas temporeras en el mercado de valores para realizar sus valores y así poder deducir una pérdida en el período contributivo en que él desee reducir su renta tributable.

6. Pérdida en venta de la residencia del contribuyente:

Cuando el contribuyente pierde total o parcialmente su residencia a consecuencia de un incendio, terremoto, huracán u otro accidente, el montante de esa pérdida es deducible. Pero si el contribuyente permuta o vende la casa que destina a vivienda, mientras la vive, la pérdida en esa venta o permuta no es deducible. Para que tal

pérdida sea deducible, la propiedad ha de estar alquilada - por algún tiempo antes de la venta o permuta.

PERDIDAS NO DEDUCIBLES POR RAZON DE LAS PERSONAS ENVUELTAS EN LA TRANSACCION:

La sección 24(b) de la Ley de Contribución sobre la Renta de 1954, no permite la deducción de pérdidas sufridas en ventas o permutas entre estas personas:

a) entre miembros de una familia. La familia incluye los hermanos de doble vínculo o vínculo sencillo, cónyuges, ascendientes y descendientes en línea directa.

b) entre un individuo y una corporación o sociedad, siempre que más del 50 por ciento del valor de las acciones emitidas o del capital de la sociedad lo posea directa o indirectamente el individuo.

c) entre dos corporaciones, o entre dos sociedades, o entre una corporación y una sociedad, con respecto a cada una de las cuales más del 80 por ciento del valor de las acciones emitidas o del capital de la sociedad lo posee directa o indirectamente un mismo individuo.

d) entre un fideicomitente y el fiduciario de cualquier fideicomiso.

e) entre el fiduciario de un fideicomiso y el de otro fideicomiso, si la misma persona es un fideicomitente con respecto a cada fideicomiso.

f) entre un fiduciario y un fideicomiso y un fidei-

comisario de dicho fideicomiso.

La prohibición de los apartados (b) y (c) no cubre a las distribuciones hechas en una liquidación.

DEBITOS INCOBRABLES:

1. Introducción: La Ley reconoce que todo contribuyente que en alguna u otra forma extiende crédito, le es difícil recobrar todo su importe. Por eso permite que deduzca de su renta bruta aquellas partidas que resulten incobrables dentro del año contributivo. El derecho a la deducción surge cuando la cuenta se convierte en incobrable. La justificación para la deducción hay que probarla por un evento identificable o por circunstancias que sostengan que la cuenta carece de valor. Dejar de probar la ocurrencia de uno de estos dos actos, elimina el derecho a la deducción.

La situación financiera del deudor, el valor de las garantías, si algunas, y la posibilidad de cobro por la vía judicial, son algunas de las circunstancias a considerarse antes de declarar una cuenta incobrable.

El derecho tributario exige que una cuenta a cobrar tenga estas características para declararla sin valor y, por consiguiente, deducible:

a) debe existir una relación de deudor y acreedor entre el contribuyente y el deudor.

b) desde que se contrae la deuda debe existir la posibilidad de cobrarse.

c) la obligación de pagar la deuda no debe estar sujeta a contingencia alguna.

d) la cuenta o crédito a cobrar debe ser exigida en seguida.

e) el contribuyente debe sufrir la pérdida directamente en caso de no cobrarse.

Ningún contribuyente puede establecer su derecho a deducir una deuda incobrable por la sencilla razón de que él elimine la deuda de sus libros. Es necesario que determine que ésta carece de valor.

Es deber del contribuyente convencer al Secretario de Hacienda de que la deuda es incobrable. Para ello debe acompañar a su declaración un informe de los hechos que justifiquen la deducción que se reclama. Antes de declarar que una deuda es incobrable, el Secretario de Hacienda evaluará toda la evidencia pertinente al caso, inclusive la condición económica del deudor y el valor de cualquier garantía que se haya dado.

La quiebra del deudor es un indicio de la incobrabilidad del crédito, pero no decisivo. Necesario es considerar si la deuda está garantizada y si el valor de los activos que la garantizan son suficientes para el pago total de la deuda. Si fueran insuficientes hay que determinar si hay otros activos de donde pueda cobrarse el remanente y la proporción que correspondería a cada deudor quiebrado.

El año en que se declara la quiebra del deudor no necesariamente es el período contributivo en que debe rebajarse

se el importe de la deuda de la renta bruta, como una deuda incobrable. Hay que concluir cuándo el crédito verdaderamente se quedó sin valor. Si se comprueba que antes de la declaración oficial de la quiebra el deudor carecía de medios para pagarla, en esa fecha, pues, es deducible. Si hay la posibilidad de cobrar parte, es necesario fijar aquella parte que no tiene valor. La quiebra muchas veces lo que hace es constatar o hacer pública una situación de insolvencia - que existía años antes.

La Ley exige que el contribuyente sea lo suficientemente diligente con relación a sus créditos por cobrar para que pueda concluir año tras años qué cuentas o qué parte de cada una de sus cuentas han perdido totalmente su valor.

Parece esta exigencia un tanto irrazonable. Pero si así no fuera, el contribuyente dejaría la determinación de sus deudas incobrables para el período contributivo más conveniente para su responsabilidad contributiva.

No hay un método definido que todo contribuyente debe seguir para fijar la incobrabilidad de sus créditos. El método es una casuística. Casos hay en que para concluir si un deudor carece de medios con que pagar es necesario agotar los remedios judiciales; en otros, tal procedimiento se hace innecesario. El hecho de que un deudor no tenga bienes a su nombre no es indicio de que es insolvente y que no pague. Traspasos fraudulentos de bienes pueden hacerse fácilmente para evadir el pago de deudas. Estos casos con-

fren a menudo. Un tribunal de justicia es el que puede decir si el traspase se hizo para defraudar a los acreedores. Aun no teniendo bienes la persona, el tribunal puede imponerle un plan de pagos si el deudor desempeña algún puesto remunerado.

Cuando el contribuyente tiene duda de cuándo es que verdaderamente una cuenta ha perdido su valor, debe presentar los hechos al Secretario de Hacienda y tomar la deducción en el año más reciente posible, para que éste decida si procede o no. Si en ese año se le rechaza tiene aún la oportunidad de rebajarla en un año posterior en que el Secretario de Hacienda estime que perdió su valor.

Los depósitos bancarios que resultan incobrables se consideran como una cuenta a cobrar ya que la relación entre el banco y el depositante es una de deudor y acreedor.

2. Valores y deudas del negocio: Las deudas incobrables de un negocio pueden surgir de dos fuentes: a) las cuentas a cobrar o los documentos a cobrar que se originan de la compraventa u otra actividad a que se dedica el negocio, y b) los débitos incobrables de valores que posee la entidad como inversión.

Los débitos incobrables que se originan de la actividad principal a que se dedica el negocio, se clasifican como una deducción ordinaria a rebajarse de la renta bruta. Esto es, es un gasto ordinario y necesario de la empresa. Sin

embargo, los débitos incoobrables de valores u otras obligaciones que posea el negocio como inversión, se consideraran pérdidas en ventas o permutas de activos de capital a corte o a largo plazo, dependiendo del tiempo que se hayan poseído. Para concluir si es a corte o a largo plazo se tendrá en cuenta el período transcurrido desde que se adquirió hasta el último día del año contributivo en que se desea eliminar como incoerable.

Para la aplicación del principio de deudas incoobrables, el término "valores" incluye bonos, pagarés, certificados o evidencias de deudas. Una mera fluctuación en el mercado no da derecho a una deducción por incoobrabilidad.

Si el contribuyente es traficante en valores no puede tomar deducción alguna por valores que pierden su valor, ya que esa pérdida ha de reflejarse en el inventario y por ende en el costo de las ventas. Sí puede deducir como incoobrables aquellas cuentas originadas por la venta de esos valores que por razón justificada no pueda convertir en efectivo.

Para que una deuda incoerable pueda decirse que resulta de una industria o negocio, es necesario que exista una relación directa en la dirección de la industria o negocio a que se dedica el contribuyente al momento de ocurrir la pérdida de la cuenta o del valor. Así pues, si un contribuyente tiene una cuenta a cobrar que se originó en una industria o negocio, pero ésta pierde su valor después que el contribuyente se ha retirado de la industria o negocio, siempre que él haya retenido el derecho sobre el crédito, no se clasifica como deuda

incobrable de industria o negocio. Pero si ese mismo contribuyente vende el negocio, inclusive las cuentas a cobrar, y alguna de éstas pierde su valor mientras el adquirente explota el negocio, la deducción es una relacionada con el negocio. - Las deudas que se consideran sin valor alguno al momento de liquidarse el negocio se atribuyen a deudas incobrables de un negocio.

Para que la deuda incobrable pueda deducirse, su importe debe haberse incluido anteriormente como renta. Esta situación ocurre frecuentemente en las ventas a plazos. Como la ganancia bajo este método se difiere hasta que se realice, sólo puede considerarse como incobrable aquella parte del costo de la mercancía que aún no se ha recuperado.

En *Barquet Hnos. v El Tesorero de Puerto Rico*, 39 DPR 705, el tribunal no permitió la deducción por cuentas incobrables porque las eliminaciones no se habían hecho en los libros de contabilidad según exigía la Ley. Esta especificaba que se podían deducir débitos cuya nulidad se hubiera determinado y cuyo importe se hubiera acreditado y eliminado de los libros durante el año contributivo.

Hoy día no es requisito indispensable que la eliminación se haga en los libros, aunque si éstos se mantienen - la mejor práctica de contabilidad, aceptada por el Derecho Fiscal, exige que esas eliminaciones se registren en los libros de contabilidad mediante entradas de ajuste de fin de período fiscal.

El principio de que una cuenta a cobrar es deducible como incobrable en el año en que pierde su valor se sostuvo en el caso de Domingo Velasco & Co. v Sancho Bonet, 51 DPR 56. La demandante rindió su declaración para el año de 1928 y dedujo parte de una cuenta como incobrable. La declaración del contable de la firma fue al efecto de que al cerrarse los libros de contabilidad en el año de 1926, la cuenta se consideró completamente perdida, pero que sólo se llevó a gastos el 25 por ciento de su balance para que no apareciera un inventario demasiado raquítico en ese año. Al prepararse el inventario para el año de 1928 ya el deudor era insolvente.

Dijo el tribunal que la cuenta era deducible en su totalidad en el año de 1926. El contribuyente no puede determinar a su arbitrio el año en que ha de deducir una cuenta como incobrable, sino que su deber es hacerlo en el año en que pierde su valor. De no ser así el contribuyente muy bien puede dejar de hacer deducciones en años en que tiene pocas rentas y tomarlas en años prósperos para reducir la contribución que vendría obligado a pagar.

El contribuyente en Mujica Dueño v Buseaglia, 62 DPR 5, dedujo para el año de 1931, de su renta bruta, lo que tenía depositado en un banco porque en ese año esta entidad cesó en sus operaciones y fue puesta bajo administración judicial. El Secretario de Hacienda sólo le aceptó una cuarta

parte de la cantidad deducida porque había posibilidad de recobrar, ya que los activos del banco excedían al pasivo.

Es el Tesorero quien tiene la última palabra sobre la deducción por cuentas incobrables una vez consideradas todas las circunstancias envueltas en el caso. Sólo se interpondrá con esa deducción --dijo el Tribunal-- si se demuestra que fue arbitraria. El Tesorero no abusó del poder discrecional ya que había motivos justificados para creer que el contribuyente podía retirar, como lo hizo después, gran parte del depósito. La deuda era incierta por razón de la quiebra, pero no constituía una pérdida total. El contribuyente puede deducir, si alguna parte resulta incobrable, en el año en que termine la liquidación del banco, que es el período fiscal en el que se sufre la pérdida.

En *San Miguel & Cía., Inc. v Secretario de Hacienda*, 79 DFR 345, la demandante dedujo de su renta bruta, cuentas incobrables que le debían dos empresas de las cuales era accionista. En ambas el tribunal rechazó la deducción. En una de ellas la eliminación fue muy prematura, pues no se probó que la cuenta carecía de valor y se dijo que mejor se trataba de una posible pérdida que de una cuenta incobrable.

En la otra situación el tribunal anuló una reserva para cuentas malas que se había creado porque no se solicitó permiso del Secretario de Hacienda, ya que el negocio había adoptado el método de cargo directo. También el Tribunal se negó a reconocer la relación de deudor-acreedor que debe exig

tir en una deuda incoobrable porque la corporación deudora era un mero instrumento de la contribuyente para dedicarse ella - directamente a la construcción de obras públicas.

3. Métodos para determinar el monto deducible: La Ley reconoce dos métodos para determinar las cuentas incoobrables que son los mismos que admite la mejor práctica de la contabilidad. Estos son: el cargo directo por cuentas malas y el método de la reserva. Una vez adoptado un método no puede abandonarse por otro a menos que se solicite permiso del Secretario de Hacienda. Tal solicitud debe hacerse por escrito y radicarse por lo menos con treinta días de anticipación a la fecha del cierre del año contributivo en que por primera vez el cambio es efectivo.

a) Método directo: Mediante un análisis de las cuentas pendientes de cobro se determinan aquellas que han perdido su valor. En contabilidad se suele hacer un análisis de las cuentas pendientes de cobro de acuerdo a sus edades. Dependiendo - del plazo para pagar que acostumbra conceder la empresa y de las circunstancias que rodean a cada cuenta, se determina cuál o cuáles de ellas han perdido su valor, y se rebajan como un gasto del período.

Por el hecho de que un contribuyente haya eliminado una cuenta como incoobrable bajo este método, no quiere decir que es aceptable para fijar la contribución sobre la renta. Si el contribuyente, antes de considerarla como un gasto del período, ha estudiado todas las circunstancias envueltas y está te-

talmente convenido que la cuenta no puede cobrarse por más gestiones que se hagan, probablemente el Secretario de Hacienda - esté de acuerdo con su criterio y la acepte como deducción. Pero si éste cree que no se han agotado todos los recursos y que el deudor, en una u otra forma pueda pagar, rechazará su deducción. Este método, si se agotan todos los esfuerzos de cobro, resulta muy efectivo aunque sí exige más esfuerzo humano.

b) Método de la reserva: Aunque bajo este método algunos comerciantes preparan un estado de sus cuentas por cobrar de acuerdo a sus edades, antes de fijar la cantidad a deducir por cuentas incobrables, ésta no es regla general.

La mayoría de los casos, tal vez más del 95 por ciento, determina casi arbitrariamente lo que ha de rebajar por - cuentas malas, teniendo en mente la experiencia de años anteriores. Un por ciento sobre el total de ventas es lo más común.

Como se desconoce bajo este método la cuenta que ha de resultar incobrable, el crédito se registra en una cuenta de valoración denominada Estimado para Cuentas Incobrables o Reserva para Cuentas Malas. Al conocerse la cuenta específica que ha resultado incobrable, se elimina contra esta reserva. Al establecer la reserva se debita la cuenta de Cuentas Malas que es una cuenta de gasto y se acredita a Reserva para Cuentas Malas. Cuando se elimina la cuenta se debita la Cuenta de Reserva para Cuentas Malas y se acredita a Cuentas a Cobrar.

La práctica que se sigue en contabilidad es considerar como cuentas incobrables cierto por ciento sobre el total

de ventas, tanto a crédito como de contado. Esto por ciento - se basa en experiencia de años anteriores y se sigue este método por lo fácil que resulta.

Parece que el método más conveniente y exacto es el de fijar el cargo para cuentas malas sobre las ventas a crédito durante el año y aún más sobre el balance de las cuentas a cobrar al finalizar el año. Para fijarse dicho cargo, no sólo debe considerarse el balance de las cuentas a cobrar, sino - también la política de crédito que sigue el negocio, su programa de cobros, las garantías que exigen antes de concederse el crédito y factores análogos. De la cantidad que se determine necesaria para hacerle frente a las posibles cuentas malas hay que restarle el balance que ya existe en la cuenta Estimado para Cuentas Malas. La cantidad que en última instancia se decida aumentar a la reserva debe ser razonable y consona con las cuentas que hay que eliminar como incobrables.

El contribuyente que use este método debe someter, junto con su declaración anual, un estado reflejando el importe de las ventas a crédito durante el período contributivo, el porcentaje de las cuentas a cobrar que representa el estimado por cuentas malas, el balance de las cuentas a cobrar y el montante de las cuentas a cobrar que se cargaron al estimado para cuentas malas durante el período.

En negocios e industrias que se establezcan por primera vez en Puerto Rico para los que no exista experiencia en cuanto a cuentas incobrables, la ley permite que el Secretario de Hacienda y el contribuyente pongan la determinación

del cargo razonable para cuentas incobrables. Esto se hará a iniciativa del contribuyente mediante petición por escrito y se limitará a los años iniciales de operaciones, los que no deben exceder de cinco años. Esa posposición surgió mediante la Ley 68 del 20 de junio de 1958.

4. Deudas o valores que no son del negocio: Las cuentas incobrables de aquellos contribuyentes que no se dedican a industria o negocio son pérdidas de activos de capital a corto plazo. Si durante el año contributivo no hay suficientes ganancias de capital para enjugar las pérdidas por cuentas malas y éstas exceden de mil dólares, sólo podrán deducir de la renta ordinaria una cantidad que no exceda de mil dólares. Cualquier remanente ha de posponerse para el próximo año contributivo. Los depósitos bancarios se consideran como una cuenta a cobrar corriente.

El depósito bancario en Díaz González, et. al. v Tribunal de Contribuciones, 69 DPR 845, se dedujo de la renta del contribuyente como una pérdida. Aunque este caso fue discutido anteriormente, lo mencionamos bajo este tópico porque creemos que se trata de un débite incobrable y no de una pérdida.

Un contribuyente ⁽¹⁾ tenía una cuenta a cobrar con

(1) Véase Sucesión Marcial Suárez v Secretario de Hacienda, 82 DPR 321.

su hermano. Aunque en el año de 1943 hizo gestiones infructuosas de cobro, no la dedujo como cuenta incobrable. Posteriormente su hijo hizo gestiones de cobro, pero también fueron infructuosas. El fisco le declaró una deficiencia a la Sucesión del contribuyente para los años de 1941 al 1948. Esta trató de reclamar deducción por la cuenta a cobrar. No le fue aceptada porque, de acuerdo a lo sucedido en la gestión de cobro y posteriormente, el causante -- no consideró la cuenta incobrable, por cuanto no la dedujo en su declaración.

La conversión del contribuyente con su hermano no se consideró como evento identificable, sino como una mera gestión de cobro. Si el contribuyente la hubiera juzgado incobrable la habría deducido de su renta en el año -- de 1943, lo que no hizo. Así que los demandantes no probaron que para el año de 1943 la deuda carecía de valor.

Si el contribuyente tiene cuentas a cobrar por jornales, sueldos, alquileres y partidas análogas que se convierten en incobrables, sólo tiene derecho a deducirlas de su renta bruta si previamente, o al menos durante ese año, las declaró como rentas.

Los valores que pesen al individuo contribuyente y que resulten incobrables se clasifican como una pérdida en activos de capital a corto o a largo plazo. El período de posesión cubre desde la fecha de su adquisición hasta el último día del año contributivo en que se convierte en in-

cobrarle.

Los valores emitidos con cupones de interés o registrados por una corporación doméstica afiliada al contribuyente que resulten incobrables, no han de considerarse pérdidas de capital. Tales valores que resulten incobrables se considerarán como cuentas a cobrar, pero no se ha de admitir deducción alguna con relación a cualquiera de esas cuentas que sea parcialmente recuperable.

5. Recobros: Las partidas eliminadas como cuentas incobrables que luego se recuperan, la contabilidad las considera como una renta adicional o como un aumento a la cuenta de estimado para cuentas malas.

De acuerdo a la sección 22(b)(12) de la Ley, cualquier cantidad que se recupere de una deuda que se eliminó como incobrable se incluirá en la renta bruta del contribuyente, siempre que esa deducción contribuyera a disminuir la contribución del año en que se dedujo. Eso es, si en un año contributivo se dedujo como cuenta incobrable una cantidad de \$500, pero el negocio no tuvo que pagar contribución alguna en ese año, si más tarde se recupera una parte o la totalidad de esos quinientos dólares, no son incluíbles en la renta del contribuyente.

CAPITULO XIV

GASTOS EDUCATIVOS, DONATIVOS Y GASTOS MEDICOS

GASTOS EDUCATIVOS:

Durante muchos años, tanto en la jurisdicción norteamericana como en la puertorriqueña, se había rechazado la deducción de gastos educativos cuando el propósito era el de conseguir un trabajo, completar la educación o conseguir un aumento de sueldo, ya que se consideraban como una inversión de capital. Se concedía la deducción por tal concepto única y exclusivamente cuando el mejoramiento académico era imprescindible para conservar el cargo que se desempeñaba. A ese respecto pueden verse los casos de *Hill v Commissioner of Internal Revenue*, 181 F2d 906; *Marlor v Commissioner of Internal Revenue*, 251 F2d 615; *Richard Siebold*, 31 TC 1017; *Robert M. Kamins*, 25 TC 1238 y *Noland v Commissioner of Internal Revenue*, 269 F2d 108.

En Puerto Rico hubo un viraje en esa línea de pensamiento al permitirse, en el caso de *Belaval v Secretario de Hacienda*, resuelto el 28 de julio de 1961, la deducción de gastos de estudio aun cuando no se incurrieron

como condición para mantener el puesto que se desempeñaba. Se consideraron como gastos ordinarios y necesarios y por lo tanto deducibles. Dos fueron los criterios utilizados por el tribunal para conceder la deducción, a saber: 1) las ventajas que deriva la juventud puertorriqueña de ese adelantamiento cultural del magisterio, y 2) la honda preocupación del pueblo puertorriqueño por el estado actual del sistema de instrucción pública y su anhelo de mejorarlo.

En el caso que nos ocupa la esposa del demandante es profesora permanente de la Universidad de Puerto Rico. En el verano del año de 1952 se le concedió licencia extraordinaria para cursar estudios, lo que hizo voluntariamente, ya que no era requisito para mantenerse en el puesto. Su mejoramiento profesional redundaría, sí, en beneficio de la Universidad de Puerto Rico.

Al rendir su declaración para ese año dedujo de su renta los gastos de transportación, matrícula, libros, servicios mecanográficos y hospedaje relacionados con esos estudios. Todos estos gastos se consideraron razonables -- por el Secretario de Hacienda, pero éste los rechazó siguiendo la norma prevaleciente y porque la Universidad de Puerto Rico no se los exigía como condición de seguir siendo catedrático. Asimismo lo resolvió el tribunal superior. Al rechazar el criterio del Secretario de Hacienda y del tribunal superior, el Tribunal Supremo de Puerto

Rico dijo:

... creemos que el adelantamiento cultural -- que logran los maestros representa un beneficio de incalculable valor para nuestra juventud, y que ninguna medida es suficiente para estimular este crecimiento intelectual. Colocada en la balanza -- de las conveniencias sociales y económicas es preferible que el fisco reciba unos ingresos menores si el precio que pagaremos es permitir la deducibilidad de los gastos -- como gastos ordinarios y necesarios -- en que incurra un maestro ávido de mejoramiento profesional. Estos gastos se han hecho prácticamente indispensables en nuestro mundo profesional que se caracteriza principalmente por la especialización, y responden además a la necesidad de conocer los adelantos tecnológicos en -- las artes y las ciencias. Precisamente el estado de la instrucción pública ha sido y es un problema de honda preocupación para los dirigentes de -- nuestro pueblo, y es unánime el criterio de que -- debemos mejorar la calidad de la educación. Cualquiera estímulo al maestro, por pequeño que sea, -- contribuye en último análisis a formar mejores ciudadanos. Establezcamos, por tanto, que consideraremos gastos legítimos aquellos que efectúa un maestro para mantener y mejorar la destreza o habilidad (skill) requerida en su ministerio. Claro está, que para ello debe demostrarse que los estudios causados son aquellos que usual y corrientemente se acostumbra entre los miembros de dicha clase profesional, y que no responden únicamente al propósito de obtener una posición mejor remunerada o a la aspiración personal de mejoramiento cultural del maestro. Debe haber una relación entre los estudios cursados y el rendimiento profesional del maestro que se traduzca en un beneficio efectivo para la población escolar.

El caso de Delaval resuelve, en forma limitada, el problema de la deducción de gastos de estudios -- en que incurra el magisterio puertorriqueño. El tribunal generalmente se limita a resolver la controversia que -- los hechos le plantean. En ésta se limitaban a los gastos pagados e incurridos en los estudios durante una se

sión de verano. Pero, ¿qué del maestro que se traslada - durante todo un año contributivo a un país extranjero, con toda su familia, a mejorarse profesionalmente? ¿Son deducibles todos los gastos en que incurra durante ese período para él y su familia? Somos de opinión que tendría derecho a deducir todos los gastos de transportación y sus gastos relacionados con sus estudios. Con respecto a los gastos de hospedaje y manutención no tendría derecho, por cuanto la ley le concede una exención para sus gastos personales y un crédito por cada persona que dependa de él. Es posible que si el costo de vida en ese país extranjero es mucho más alto que el de Puerto Rico, pueda deducir la diferencia entre lo que verdaderamente gasta en manutención y lo que habría gastado en Puerto Rico. Se llega a esta conclusión por el artículo 7 del caso que dice que en la determinación final de la cantidad a concederse como deducción deben estimarse los gastos en que hubiese incurrido el contribuyente si no hubiera cursado estudios y reducir ese importe del total de gastos incurridos.

Cuando el contribuyente se marcha solo al extranjero dejando su familia en la isla, entonces tiene derecho a deducir los gastos de hospedaje en que incurra como sujeción en el caso bajo estudio. Pero si el contribuyente es soltero y si teniendo familia ésta no depende de él, no tiene derecho a deducir gastos de hospedaje.

El caso de Delaval sólo cubre a los maestros. Sin embargo, hay otros profesionales como los abogados, los médicos, los contadores públicos autorizados y las enfermeras, que continúan estudios no sólo con el propósito de aumentar sus rentas, sino también con la intención de mantenerse al día en los últimos adelantos, descubrimientos, teorías, etc. Este mejoramiento profesional también ha de redundar en beneficio de nuestro pueblo. Pero decidido este caso, tomando como punto de partida el estado actual de nuestro sistema de instrucción pública, somos de opinión que el jugador quise, de esta manera, limitarlo a la clase profesional del magisterio.

La admisión de deducción por gastos de estudios ha de suscitar muchos problemas, por lo que el Secretario de Hacienda debe, lo antes posible, promulgar reglamentación adecuada y detallada sobre este gasto.

DONATIVOS:

1. Donativos e aportaciones hechas por personas naturales:

La Ley permite al individuo deducir de su renta las aportaciones que como donativos hace a estas organizaciones:

a) a los Estados Unidos, al Estado Libre Asociado de Puerto Rico, a cualquier estado, territorio, subdivisión política de los mismos, al Distrito de Columbia o a cualquier posesión de los Estados Unidos, siempre que se usen

para fines exclusivamente públicos.

b) a una corporación, fideicomiso, fondo comunal, - fondo o fundación creado u organizado dentro de los Estados Unidos o cualquiera de sus territorios o posesiones, con fines religiosos, caritativos, científicos, literarios, educativos, para la prevención de la crueldad con los niños o con los animales, siempre que ninguna parte de sus beneficios netos redunde en beneficio de algún accionista o individuo particular.

c) al fondo especial para rehabilitación vocacional autorizado por la Ley de Rehabilitación Vocacional,

d) a puestos u organizaciones de veteranos de guerra, a unidades o asociaciones de esos puestos siempre que sean organizados dentro de los Estados Unidos, sus posesiones o territorios y si ninguna parte de sus rentas netas redunde en beneficio de algún individuo en particular,

e) a una sociedad, orden o asociación fraternal doméstica que opere bajo el sistema de logia, pero sólo si esas aportaciones o donativos han de ser usados exclusivamente para fines religiosos, caritativos, científicos, literarios, o educativos, o para la prevención de la crueldad con los niños o con los animales.

El individuo contribuyente sólo puede deducir como donativos, durante el año contributivo, una cantidad que no exceda del 15 por ciento de la renta bruta ajustada, excepto según se indique más adelante. El importe a deducir es el verdaderamente pagado, sin importar el método de con-

tabilidad que emplee el contribuyente. Si la aportación se hace en propiedad que no sea dinero el justo valor en el mercado de aquélla, al momento de la entrega, constituye el importe de la donación.

No afecta el derecho a la deducción el hecho de que parte de los fondos donados a una organización sean usados en países extranjeros con fines caritativos o educativos.

Cuando durante el año contributivo y en los diez años inmediatamente anteriores, el monto de las donaciones hechas por el individuo, mas la contribución sobre ingresos pagadas durante cada uno de esos años excediere del 90 por ciento de la renta neta, para cada uno de esos años, computada sin incluir los donativos, no será de aplicación el límite del 15 por ciento. Para determinar el por ciento de los donativos hechos por los cónyuges se han de sumar las aportaciones de ambos.

Al individuo extranjero no residente se le concede la deducción por donativos está o no relacionada con la renta de fuentes dentro de Puerto Rico, siempre que las aportaciones se hagan a corporaciones domésticas, a fondos comunales, a fundaciones creadas en Puerto Rico o al fondo de rehabilitación vocacional.

Al fideicomiso se le permite la deducción sin limitación alguna por cantidades que en cumplimiento de los términos del testamento o de la escritura que lo crea, se

paguen o se separen permanentemente durante el año contributivo para fines caritativos, religiosos, científicos, educativos, literarios o para la prevención de la crueldad en los niños y en los animales. También se considera como donación sujeta a deducción lo aportado a la adquisición o sostenimiento de un cementerio que no se explote con fines de lucro. Cuando los donativos del fideicomiso se hicieren de ganancias de activos de capital a largo plazo, la cantidad a deducirse se determinará considerando la inclusión en la renta - del fideicomiso, del ciento por ciento de esas ganancias.

Al rendir su declaración el individuo debe indicar la dirección de la organización a la que hizo el donativo, la fecha en que la hizo y la cantidad. El Secretario de Hacienda puede exigir en cualquier momento, que se pruebe la veracidad de esos donativos mediante una declaración de la organización a la que se hizo la aportación.

La regla general de que una deducción por donativos corresponde al año en que ésta se paga, no se cumplió en el caso de Descartes v Tribunal de Contribuciones, 73 DFR 481.

En los años de 1944 y 1945 el contribuyente depositó una suma de dinero a nombre de "Ramón Arbona, Miguel Frontera, Antonio Frontera or any of them in trust", y en seguida informó al Obispo de Fonce que estaba a su disposición para un orfanato a establecerse en Mayagüez.

El contribuyente dedujo estas partidas de su renta bruta en los años en que las depositó en el banco. El -

Tesorerero de Puerto Rico rechazó ambas deducciones porque las donaciones no se habían efectuado.

Dijo el Tribunal que este depósito no creó un fideicomiso propiamente dicho a favor de la Iglesia. El dinero podía ser retirado por el depositante en cualquier momento para cualquier otro propósito. El contribuyente tenía derecho a la deducción en el año de 1947 cuando pagó el dinero a la Iglesia.

Si el contribuyente hubiese creado un fideicomiso irrevocable o hubiera depositado el dinero a nombre de la Iglesia, entonces sí que la donación se habría consumado y tenía derecho a la deducción en el año en que hizo los depósitos.

2. Donativos hechos por corporaciones y sociedades: En general, la Ley permite a las corporaciones y sociedades hacer donativos, prácticamente a las mismas instituciones que le autoriza a los individuos. Lo que varía es el por ciento y la base sobre la cual éste se determina. En cuanto a lo aportado o donado a fideicomisos, fondo comunal, fondo o fundación, se les permite la deducción únicamente cuando los donativos son para usarse en Puerto Rico, los Estados Unidos o cualquiera de sus posesiones o territorios.

La disposición legal relativa a los donativos hechos por corporaciones y sociedades no incluye las aportaciones al fondo especial para rehabilitación vocacional ni a las legías. Tampoco menciona las aportaciones hechas para evitar la crueldad en los animales. Creemos, sin embargo,--

que el hecho de que el legislador no mencionara estas instituciones, no quiere decir que las aportaciones que a ellas hacen las corporaciones y sociedades no sean deducibles. Si las mismas han de usarse para fines religiosos, caritativos, científicos, literarios, educativos y para propósitos análogos, no hay razón para negarles la deducción por tales donativos a estas dos personas jurídicas.

La deducción que por este concepto concede la Ley a las corporaciones y sociedades en ningún momento puede exceder del cinco por ciento de la renta neta del año contributivo, computada excluyendo la deducción por este concepto.

Cuando la corporación o sociedad usa el método de acumulación para determinar sus utilidades, puede optar por deducir cualquier donativo acumulado al finalizar el año contributivo, siempre que lo pague en o antes del décimoquinto día del tercer mes siguiente al cierre del período contributivo. El mismo debió ser autorizado por la Junta de Directores o por los socios en ese año. De ocurrir esta situación, hay que someter al Secretario de Hacienda una declaración - firmada por el presidente u otro funcionario responsable de la corporación o por el socio gestor de la sociedad, al efecto de que la resolución autorizando el donativo fue adoptada por la Junta de Directores o por los socios durante el año contributivo.

A las corporaciones o sociedades extranjeras residentes se les concede la deducción por donativos, estuviere

e no ésta relacionada con la renta de fuentes dentro de Puerto Rico. Claro está que estas donaciones han de ser hechas a las mismas instituciones que se fijan para las corporaciones y sociedades domésticas.

GASTOS MEDICOS:

1. ¿Qué se entiende por gastos médicos? Se entiende - por "gastos médicos" las cantidades realmente pagadas durante el año contributivo por el diagnóstico, curación, alivio, tratamiento o prevención de enfermedades. Incluye también lo que se paga por seguros contra enfermedad o accidentes y las aportaciones hechas a una asociación o institución que suministra servicios médicos corporativos u hospitalarios.

El tratamiento recibido ha de estar sancionado - por ley para que sea deducible. Así, pues, lo que se paga por tratamientos ilegales o por medicamentos adquiridos en contra de la ley no se pueden deducir. La deducción concedida ha de ser por gastos incurridos únicamente para la prevención o alivio de algún mal físico o mental.

2. Pagos hechos a personas o instituciones en Puerto Rico:

El estatuto permite la deducción de la mitad de los pagos hechos a personas naturales o jurídicas o a instituciones radicadas en Puerto Rico durante el año contributivo por estos conceptos:

a) por servicios profesionales prestados por médicos, dentistas, radiólogos, patólogos clínicos, cirujanos menores, o enfermeras o por hospitales que radiquen en la isla.

b) seguros contra accidente o enfermedad.

c) productos medicinales para la curación, alivio, - tratamiento o prevención de enfermedades, prescritos por facultativos.

Gastos médicos incurridos en un año y pagados en otro son deducibles en el año en que se pagan. Lo que el contribuyente gasta en medicinas que no son recetadas por un - médico no puede incluirlo en la deducción.

Con relación a pagos por hospitalización, sólo son deducibles los gastos pagados a los hospitales y establecimientos dedicados ordinariamente a la recepción general de pacientes. Así se decidió en *Soltero Peralta v Secretario de Hacienda*, 78 DPR 653, en que el Tribunal Supremo rechazó una deducción por gastos de hospitalización en una casa particular, prescrita por un facultativo de enfermedades mentales.

3. Pagos hechos a personas e instituciones fuera de - Puerto Rico

La Ley limita la deducción por gastos médicos incurridos fuera de la Isla a los que se pagan en hospitales. Si se pagan a cualquier persona natural o jurídica que no - funcione o cualifique como hospital, la deducción es inadmisible.

Hasta mediados del año de 1961, la deducción por - pagos hechos a hospitales fuera de Puerto Rico estaba limita

da a una cantidad máxima de quinientos dólares. Esta limitación se eliminó por acción legislativa y hoy se puede deducir los pagos hechos a hospitales fuera de Puerto Rico, sin restricción alguna.

El contribuyente puertorriqueño que desee deducir los gastos médicos en que incurra fuera de Puerto Rico debe procurar siempre los servicios de un hospital.

4. ¿Quién tiene derecho a la deducción? La deducción por gastos médicos sólo es admisible a personas naturales y en el año en que se efectúa el pago. La sección 23(x) que autoriza esta deducción no indica quién debe recibir el tratamiento médico para tener derecho a la deducción. Aparentemente una vez hecho el pago, puede deducirse no importa quién se benefició con el tratamiento.

Si en un año posterior a la deducción, el contribuyente recibe algún reembolso por gastos médicos, ha de incluirlo como rentas pero en una cantidad que no exceda de la deducción incluida en la declaración.

Cuando el contribuyente se acoge a la deducción fija opcional, este en, no detalla sus gastos, se considera - que no se ha concedido deducción alguna por gastos médicos.

Todos los pagos hechos durante el año por este concepto han de ser detallados en la declaración indicando el nombre y dirección de la persona o institución a quien se hizo el pago y la fecha aproximada del mismo. Cuando el pago se hace en otra propiedad que no sea dinero, su justo valor -

en el mercado a la fecha de la entrega representa el importe del pago y tal hecho debe indicarse en la declaración.

Siempre que el Secretario de Hacienda lo exija, el contribuyente deberá someter una declaración del individuo o institución a quien se hizo el pago, indicando la naturaleza de los servicios prestados, a quién se prestó el servicio y la fecha e importe del pago.

CAPITULO IV

OTRAS DEDUCCIONES Y PARTIDAS NO DEDUCIBLES

OTRAS DEDUCCIONES:

1. ~~Pagos por pensiones alimenticias~~: La regla general es que el alimentante puede deducir de su renta aquellas cantidades que paga al alimentista durante el año contributivo, siempre que constituyan rentas para éste e incluíbles en su declaración. Pero ésta, al igual que toda regla general, tiene sus excepciones.

Cuando la pensión alimenticia se paga en cumplimiento de una obligación legal asumida por el alimentante o que le ha sido impuesta por una orden de un tribunal decretando el divorcio o la separación legal y los pagos se hacen de un fideicomiso, éstos constituyen renta para el alimentista, - pero no son deducibles para el alimentante. Constituye renta no importa que se hagan efectivos de las rentas o de la propiedad del fideicomiso. Es innaterial que el fideicomiso se haya creado antes del divorcio o incidental a éste.

Pero si la pensión alimenticia es pagadera de un fideicomiso constituido con este propósito con anterioridad al divorcio o a la separación legal, los pagos que se hagan de la renta de aquél son renta para el alimentista, pero no

son deducibles para el alimentante. Aquella parte de la pensión que se pague de la propiedad del fideicomiso no es renta para quien la recibe.

Nada de lo que el esposo pasa a su ex esposa para alimentos de los hijos menores de edad de aquél, constituye renta para ésta, ni pueden deducirse por el esposo.

2. Aportaciones a determinados sistemas de retiro o de pensiones:

Las aportaciones que un contribuyente hace directamente o a través de deducciones de su sueldo a los sistemas de retiros establecidos por el Congreso de los Estados Unidos, la Asamblea Legislativa de Puerto Rico, el Gobierno de la capital, los municipios y agencias, instrumentalidades y corporaciones públicas del Estado Libre Asociado de Puerto Rico son admisibles como deducción, siempre que las mismas se hayan incluido en el importe total de la renta.

Apertamente esta disposición surgió del caso - de Buscaglia v Tribunal de Contribuciones, 67 DPR 568, en el que se decidió que las deducciones que se hacen a los empleados insulares para el Fondo de Retiro de los Funcionarios y Empleados del Servicio Civil de Puerto Rico, no forman parte de su renta bruta tributable.

Según este caso, el contribuyente Antonio Riera dedujo de su renta, para el año natural de 1944, lo que le había retenido el Auditor de Puerto Rico de su sueldo para el Fondo de Ahorro y Préstamos de los Empleados del Gobier-

no Insular de Puerto Rico y para el Fondo de Retiro de los Funcionarios y Empleados del Servicio Civil de Puerto Rico. El Tesorero rechazó esta deducción.

El Tribunal Supremo de Puerto Rico había sostenido en pleitos anteriores ⁽¹⁾ que los descuentos hechos a los funcionarios y empleados del Gobierno Insular para el fondo de pensiones no constituían un derecho adquirido a la pensión porque el mismo podía ser variado o derogado por la Legislatura.

Más tarde, en *Fernández v McLeod*, 52 DPR 899, se sostuvo que el demandante tenía un derecho adquirido porque se le había concedido una pensión. Pero esa decisión fue revocada en *McLeod v Fernández*, 101 F2d 20, ya que cuando la contribución al fondo es obligatoria, al concederse la pensión lo que se hace es una transferencia de un fondo público a otro fondo público. Esto es así porque la contribución obligatoria y su pago, nunca están en posesión o control del empleado o funcionario.

Las aportaciones al Fondo de Ahorro y Préstamos no son deducibles porque son de la pertenencia exclusiva de los empleados asociados, según dispuso la Legislatura de Puerto Rico en su Resolución Conjunta Número 39 del 1º de mayo de 1929. Estas constituyen renta para el empleado.

⁽¹⁾ Véanse *Iujan v Comisión de la Policía Insular*, 28 DPR 56 y *Domenech v Junta de Pensiones*, 42 DPR 604.

A pesar de que bajo la Ley de Retiro Federal el empleado que hace sus aportaciones, adquiere un derecho, consistente en la renta vitalicia que recibe al retirarse de su empleo o cargo, y por lo tanto no son deducibles, la Ley de Contribución sobre la Renta de Puerto Rico permite deducir las aportaciones a ese fondo.

3. Deducción especial de Veteranos: Se concede a los siguientes individuos una deducción especial de quinientos dólares durante un período de diez años bajo estas condiciones:

a) a los veteranos de la Primera y Segunda Guerra Mundial que estén cubiertos por la Ley Número 469 del 15 de mayo de 1947, conocida como "Carta de Derechos del Veterano Puertorriqueño". Esta deducción empezó el 15 de mayo de 1947 o desde que el veterano se licenció honrosamente, cualquiera de ellas que sea posterior.

b) a los Miembros del Regimiento 65 de Infantería, siempre que intervinieran en la Guerra de Corea con posterioridad al 24 de junio de 1950. Esta deducción empezó a contar desde el 15 de mayo de 1951.

c) a cualquier residente bona fide de Puerto Rico que acredite haber participado en la Guerra de Corea, después del 24 de junio de 1950, como miembro de cualquier unidad de las fuerzas armadas de los Estados Unidos, excepto el Regimiento 65 de Infantería. Esta deducción empezó el 15 de mayo de 1951.

Para ser elegible, además de los requisitos anteriores, es necesario que el contribuyente haya estado por lo menos tres meses en servicio activo en las fuerzas armadas de los Estados Unidos y que haya sido licenciado honrosamente. El derecho a la deducción caduca a los diez años, aunque el veterano no haya tenido la oportunidad de aprovecharla.

4. Deducción fija especial para individuos: La Ley concede al individuo contribuyente la opción de no detallar sus deducciones. Cuando su renta bruta ajustada es menor de cinco mil dólares la contribución se puede determinar, si así lo desea el contribuyente, por tablas contributivas previstas por la Ley en las que se concede un diez por ciento por deducciones.

Si la renta bruta ajustada del contribuyente es de cinco mil dólares o más, puede optar también por no detallar sus deducciones. En este caso el monto de éstas ha de ser el diez por ciento de la renta bruta ajustada, hasta una cantidad máxima de mil dólares. Por ejemplo, si la renta bruta ajustada del contribuyente es de \$22,000, la deducción máxima a que tiene derecho, si se decide por la opción, es de mil dólares a pesar de que el diez por ciento de aquella cantidad asciende a \$2,200. La opción le conviene al contribuyente cuando sus deducciones son pocas.

Esta deducción fija cubre todas las deducciones a que tiene derecho un individuo contribuyente, con excepción de las siguientes:

- a) las deducciones que concede la sección 22(n) para fijar la renta bruta ajustada
- b) la deducción especial para veteranos.
- c) las aportaciones a un sistema de pensiones o retiro de carácter general establecido por el Congreso de los Estados Unidos, la Asamblea Legislativa de Puerto Rico, el Gobierno de la Capital, los municipios y las agencias, instrumentalidades y corporaciones públicas del Estado Libre Asociado de Puerto Rico.

Aun dentro del diez por ciento o los mil dólares están incluidos los créditos por contribuciones pagadas por el contribuyente a países extranjeros y a los Estados Unidos y sus posesiones.

La deducción fija opcional se concede en sustitución de los créditos por contribuciones mencionadas en el párrafo que precede y por las deducciones relativas a donativos, intereses, contribuciones, pérdidas por fuego, huracán, naufragio u otro accidente o por robo, gastos de asistencia médica y deducciones especiales y misceláneas.

La deducción fija opcional es inadmisibles a estas personas o bajo estas situaciones:

- a) Cuando el período contributivo es menor de doce meses a causa de un cambio en el período contributivo del contribuyente.
- b) cuando el período contributivo es menor de doce meses debido a que el contribuyente intenta salir festina-

damente de Puerto Rico, ocultar su propiedad o renoverla - de la Isla.

c) a individuos extranjeros no residentes

d) en la determinación del beneficio neto de una - corporación o sociedad

e) en el caso de una sucesión o fideicomiso.

Se puede cambiar la opción para tomar o no tomar la deducción fija opcional aun después de haberse rendido la declaración de renta, siempre que no hayan transcurrido cuatro años, contados desde la fecha en que se rinde aquélla hasta la fecha en que se radique la petición para el - cambio.

A principios del mes de marzo de 1962, se presentó en la Asamblea Legislativa de Puerto Rico un proyecto - de ley, auspiciado por el Departamento de Hacienda, para - sustituir la mayoría de las deducciones personales por un por ciento fijo (¹). Recomienda dicho proyecto que el por ciento se compute sobre la renta bruta ajustada, empezando por un diez por ciento y disminuyendo gradualmente hasta un cinco por ciento, a medida que la renta aumenta.

Entre las deducciones personales a reemplazarse por este por ciento fijo están: los donativos, los gastos médicos, los impuestos sobre espectáculos públicos, las pér-

(¹) Periódico "EL MUNDO", sábado, 10 de marzo de 1962, edición final, San Juan, Puerto Rico, página 1.

didas por fuego, huracán, naufragio u otro accidente o por robo. Las razones aludidas para que se adopte esta medida son que estas deducciones no tienen relación alguna con la producción de la renta y que la tendencia de los contribuyentes es a inflar las deducciones por este concepto.

PARTIDAS NO DEDUCIBLES:

1. Gastos personales: Los gastos personales en que incurre el contribuyente no son admisibles como deducción, -salvo raras excepciones. Para reducir la carga contributiva del individuo la Ley le concede una exención, la que varía según su estado civil y el número de personas que de él dependen para sostenimiento. Esta exención es una ayuda al sufragio de esos gastos, pues en ningún caso es suficiente para cubrir las necesidades básicas del individuo.

Los únicos gastos personales y partidas misceláneas que, en general, la Ley permite deducir para fijar la renta neta del contribuyente, son:

- a) los donativos a instituciones caritativas, educativas, religiosas y para propósitos análogos
- b) los intereses sobre deudas personales
- c) las contribuciones sobre la propiedad y sobre espectáculos públicos
- d) pérdidas por fuego, huracán, naufragio u otro accidente o por robo de propiedad personal.

e) la mitad de los gastos por asistencia médica.

f) deducciones especiales como la de veteranos y las aportaciones a ciertos sistemas de retiros.

g) deudas inaseverables.

h) pérdidas por transacciones de activos de capital.

i) amortización de primas sobre bonos.

j) el 75 por ciento del exceso de la ganancia neta de capital a largo plazo sobre la pérdida neta de capital a corto plazo.

2. Capitalización de gastos: Todo desembolso que haga un contribuyente por algún objeto o servicio que ha de ser de utilidad por más de un período fiscal, debe registrarse en una cuenta de activo e incluirse como gastos en el año en que se reciba el servicio o se consuma el objeto.

Hay algunas partidas que, aunque generalmente se consideran gastos y por lo tanto deducibles, son capitalizables cuando se incurren con relación a la adquisición de un activo.

Los gastos pagados e incurridos relacionados con predios no mejorados e improductivos pueden, a opción del dueño, capitalizarse en vez de deducirlos de su renta en el año correspondiente. Lo mismo sucede con intereses y contribuciones relacionados con esta propiedad o con propiedad productiva a la que se le construye alguna mejora. De optar el contribuyente por capitalizar esos gastos, dicha opción debe cubrir por lo menos un año contributivo.

3. Gastos atribuibles a renta exenta: Todo gasto que - tenga el contribuyente que esté relacionado con la producción de renta exenta de tributación, no puede deducirse. De no ser así se le estaría concediendo una doble exención al contribuyente.

Los ejemplos clásicos de estos gastos no deducibles son los intereses pagados e incurridos sobre obligaciones contraídas para adquirir valores cuyos intereses no tributan y gastos relacionados con dividendos exentos de la contribución.

Si un gasto corresponde a una partida de renta - tributable y a otra exenta ha de hacerse un prorrateo razonable entre ambas para saber qué parte del gasto no es - deducible.

4. Pérdidas en ventas o permutas de propiedad: La sección 24(b) prohíbe la deducción de pérdidas en ventas o permutas de propiedad, directa o indirectamente entre estas - personas:

a) entre hermanos, cónyuges, ascendientes y descendientes en línea directa.

b) entre un individuo y una corporación o sociedad, si aquél posee directa o indirectamente más del 50 por ciento de las acciones emitidas o del capital de la sociedad.

c) entre dos corporaciones, o entre dos sociedades, o entre una corporación y una sociedad, con respecto a cada una de las cuales más del 50 por ciento del valor de las ac-

ciones emitidas o del capital de la sociedad es poseído, - directa o indirectamente por o para un mismo individuo.

Se excluye de estas dos últimas excepciones una - distribución en liquidación.

d) entre el fideicomitente y el fiduciario de cualquier fideicomiso.

e) entre el fiduciario de un fideicomiso y el fiduciario de otro fideicomiso, si la misma persona es un fideicomitente con respecto a cada fideicomiso.

f) entre un fiduciario de un fideicomiso y un fiduciario de ese fideicomiso.

5. Gastos e intereses no pagados: Tampoco son deducibles los gastos e intereses incurridos que no hayan sido pagados, durante el año contributivo, no importa que el contribuyente use el método de acumulación. Sin embargo, la Ley concede su deducción en el año contributivo en que se incurre si:

a) se pagan dentro de los dos meses y medio después del cierre del año contributivo.

b) el receptor del pago los incluye en su renta bruta en el año contributivo en que los acumuló.

c) al finalizar el año contributivo o dentro de los dos meses y medio siguientes, el contribuyente y el receptor del pago no son personas entre quienes no se admitirían las pérdidas que menciona la sección 24(b).

6. Gastos en Contravención a la Política Pública y a la Moral

La sección 23(a) de la Ley, que autoriza la deducción de gastos ordinarios y necesarios del negocio, no distingue entre gastos legales e ilegales. Por esta razón, la Corte Federal de Contribuciones ha permitido la deducción de gastos relacionados con un negocio ilegal, denominándolos "gastos legítimos de un negocio ilegítimo".

Mas los tribunales de justicia, en repetidas ocasiones, han rechazado la deducción de gastos que tratan de frustrar la política del Gobierno, que proscribía ciertos actos de conducta. Así pues, las multas e penalidades impuestas a contribuyentes por actos ilegales, aunque relacionados con el negocio, no han sido aceptados como deducción por considerarse en contra de la política pública ⁽¹⁾. Permitir la deducción de las penalidades y multas es conceder una ventaja contributiva, lo que tiende a mitigar la severidad del castigo y a frustrar el propósito y la efectividad de la política pública ⁽²⁾. Los gastos para obtener protección contra arrestos y acusaciones no se han aceptado como deducciones porque están en contra de la política pública ⁽³⁾.

(1) Commissioner of Internal Revenue v Heininger, 320 US 467.

(2) Commissioner of Internal Revenue v Loughran Portland Cement Co., 148 F2d 276 y 326 US 728

(3) Gonsaux v Commissioner of Internal Revenue, 10 TC 29.

En acusaciones contra las leyes que fijan precios máximos, se ha tomado en consideración la intención del contribuyente. Si la intención de éste es violar flagrantemente la ley, la deducción no se permite. Pero si la violación se ha debido a una malinterpretación del estatuto o a un error involuntario, los tribunales han concedido la deducción.

El Tribunal Supremo de Puerto Rico ha resuelto dos casos sobre violaciones a leyes fijando precios máximos: *Márgas & Company, Inc. v Secretario de Hacienda*, 77 DPR 924 y *Puerto Rico Distilling Company v Descartes*, 78 DPR 826.

En el primer caso, la demandante compró mercancía a un costo más alto que el precio máximo fijado por la Oficina de Administración de Precios. Solicitó permiso de esta agencia para venderla con el aumento necesario para evitar una venta a menos del costo. Un oficial de esta oficina del gobierno, autorizó su venta a precios más altos, pero luego resultó que para poder hacer esto era necesario seguir ciertos trámites reglamentarios, los que no se cumplieron.

La agencia le notificó una violación a la demandante y después de varias conferencias se acordó que ésta pagara al gobierno la suma de \$30,000 por todas las violaciones. Al hacer el pago, la demandante aclaró que ello no implicaba la aceptación de haber violado intencionalmente los reglamentos de precios.

Al preparar su declaración sobre la renta para ese año, la demandante dedujo, como gasto ordinario y necesario

del negocio, el importe del pago, pero fue rechazado por el Tesorero de Puerto Rico.

El Tribunal concedió la deducción como un gasto ordinario y necesario porque no fue la intención de la demandante violar los reglamentos de la Oficina de Administración de Precios y no frustraba la política definida en la Ley de Emergencia para el Control de Precios.

En el segundo caso, la Oficina de Administración de Precios radicó una acción contra la Puerto Rico Distilling Co. para recobrar triple daño por vender artículos a sobreprecio. Antes de celebrarse el juicio hubo una transacción por la que la demandante se comprometió a pagar y pagó cierta cantidad - de dinero como penalidad.

Al rendir su declaración de rentas para ese año, - consideró como gasto esta penalidad más los honorarios de abogado. Pero el Tesorero rechazó la deducción de ambas partidas.

Se concedió la deducción por el Tribunal, porque se concluyó que el sobreprecio se debió a una mala interpretación de los reglamentos y a que ésta no era intencional. La demandante interpretó que podía cobrar \$2.25 por galón del artículo que fabricaba y vendía. Originalmente, la Oficina de Administración de Precios le fijó un precio máximo de 78 centavos por galón, y más tarde le fijó \$1.75 por unidad. Así que la violación no fue intencional ni violó la política pública definida en la Ley de Emergencia para el Control de Precios de 1942.

Los honorarios de abogado que se pagan o se incurren para fines de defensa contra acusaciones por actos ilícitos, relacionados con negocio o industria, plantean un problema distinto. Cuando los honorarios de abogado no están relacionados con industria, negocio o actividad lucrativa, se trata de un gasto personal y no hay derecho a la deducción.

Si la acusación está relacionada con el negocio y el contribuyente es absuelto se ha decidido que tales gastos son deducibles ⁽¹⁾.

El problema de la deducción se agrava cuando el individuo es convicto. Aún no ha llegado un caso al Tribunal Supremo de los Estados Unidos que le permita pasar plácidamente sobre esta cuestión. Mas la misma ha sido resuelta adversamente por el Negociado de Apelaciones Contributivas y por algunos tribunales federales. A este respecto, véanse: *Estate of Thompson v Commissioner of Internal Revenue*, 21 BTA 568 y *Burroughs Building Material Co. v Commissioner of Internal Revenue*, 47 F2d 178.

Siendo el derecho a la asistencia legal parte del debido procedimiento de ley consagrada tanto por la Constitución de Estados Unidos como por la del Estado Libre Asg

(1) *Commissioner of Internal Revenue v Continental Screen Co.*, 58 F2d 625.

ciado de Puerto Rico, no se debe negar la deducción de este -
gasto aun cuando se halla culpable al acusado, siempre que la
acusación esté relacionada con la industria o negocio. Además,
los honorarios de abogado no deben conceptuarse como contra-
rios a la política pública. Si bien el delito cometido es con-
trario a la ley, este desembolso sólo está indirectamente re-
lacionado con ese acto contrario a la política pública.

En *Buscaglia v Tribunal de Contribuciones*, 68 DPR
858, se permitió la deducción de honorarios de abogado paga-
dos por la defensa contra la violación de una ley federal. El
Pueblo de Puerto Rico instituyó un procedimiento de quo war-
rante contra tres compañías azucareras en el que se alegaba
infracción a la resolución conjunta 23 del Congreso de Esta-
dos Unidos, aprobada el 1º de mayo de 1940, 48 USCA, Sección
752, que prohíbe a las corporaciones poseer y controlar tie-
rras para fines agrícolas en exceso de quinientos acres.

El procedimiento se convirtió en académico por un
convenio firmado entre las partes, por medio del cual las cor-
poraciones se comprometieron a venderle a la Autoridad de Tie-
rras de Puerto Rico los terrenos en exceso de 500 acres. No -
se admitió responsabilidad, no se impusieron penalidades ni
se cancelaron las franquicias.

Se concluyó que los honorarios de abogado eran gas-
tos ordinarios y necesarios del negocio y que con ello no
frustraba la política del gobierno para prescribir determina-
dos tipos de conducta, sobre todo cuando no hubo convicción

ni se admitió responsabilidad alguna.

7. Otras Partidas No Deducibles:

a) **Primas sobre seguros del negocio:--** No se permite la deducción de las primas pagadas por el contribuyente sobre una póliza de seguro de vida que cubra la vida de un funcionario o empleado en el negocio, si el propósito es proteger al contribuyente contra posibles pérdidas por la muerte del asegurado. Las primas son deducibles si el contribuyente no es el beneficiario. El importe que se recibe de la póliza no es tributable, excepto en el caso de ciertos cesionarios, según provee la sección 22(b)(2) de la Ley de Contribución sobre la Renta y cuando de acuerdo a la sección 22(k) constituye renta para la esposa.

b) **pólizas de seguros de vida de prima única o dotales:--** Las cantidades pagadas o acumuladas por deudas incurridas para comprar pólizas de esta clase no se pueden deducir. Se consideran de "prima única" todas aquellas pólizas cuyas primas se pagan dentro de un período de cuatro años.

c) **Normas en el valor de algún interés vitalicio o a término adquirido por donación, legado o herencia.** Esto no excluye la posible deducción por depreciación o agotamiento a que se pueda tener derecho.

PARTE IV

LIQUIDO IMPONIBILE

CAPITULO XVI

DET ERMINACION DEL LIQUIDO IMPONIBLE

INTRODUCCION:

Los impuestos suelen clasificarse en dos grandes grupos: los directos y los indirectos. Los impuestos directos surgen en el instante en que la renta, por distintos conceptos, afluye a la persona a quien corresponde. Los indirectos, por el contrario, se originan en forma de arbitrios o de consumos. Los impuestos directos, los que nos ocupan por ahora, se desdoblan en impuestos sobre el patrimonio e impuestos sobre la renta. Los primeros gravan la totalidad de los bienes o servicios que forman el patrimonio de una persona, pero en la generalidad de los casos, se pagan de la renta que éstos producen.

El impuesto sobre la renta se fija en atención a los beneficios que se supone obtenga la persona de su patrimonio, durante un período de tiempo delimitado. Esto puede tener un doble enfoque: analítico o real, en que la renta se grava en atención a su origen o un enfoque sintético o personal en que se toma en consideración, no ya su fuente,

sino la persona que la recibe. Cuando la renta recibe un -
tratamiento analítico, el impuesto que de ella se deriva -
puede subdividirse en seis tipos, a saber: el impuesto so-
bre los terrenos, sobre los edificios, el impuesto industrial
sobre el capital, el trabajo y sobre la superrenta o plus-
valía.

Nuestra misión aquí es la de analizar el impuesto
sobre la renta desde los puntos de vista real y personal, a
la luz de la Ley de Contribución sobre la Renta de Puerto -
Rico, presentando las similitudes y diferencias entre ese
concepto universal de la renta con el que presenta la men-
cionada ley. Antes de entrar en este análisis, necesario es
decir algo sobre el sujeto pasivo y los tipos contributivos
fijados por la mencionada legislación.

SUJETO PASIVO:

El tributo establece una relación obligacional -
entre el sujeto activo, que es el Estado, o cualquiera de
sus subdivisiones políticas, y el sujeto pasivo, que es la
persona obligada al pago del impuesto. Toda persona natural
o jurídica que reside, está organizada, lleva a cabo nego-
cios o mantiene propiedades en un Estado, es susceptible de
convertirse en sujeto pasivo del impuesto.

La capacidad jurídica impositiva es, por regla -
general, distinta a la que establece el Derecho privado. En

ra ser responsable del pago del impuesto no es obstáculo la minoría de edad, la incapacidad física o el no haber cumplido con los requisitos legales que se imponen a las personas jurídicas. En el caso de personas naturales incapaces, según el Derecho civil, las leyes tributarias hacen responsables del pago del impuesto fijado a dichas personas, a los padres con patria potestad o custodia de hijos menores no emancipados o a los tutores o fiduciarios. Los socios colectivos responden del pago del impuesto fijado a la sociedad, como resultado de la responsabilidad ilimitada de éstos. Algo distinto sucede con las corporaciones cuya responsabilidad es limitada y a menos que haya habido fraude, la junta de directores no es responsable de las deudas de aquélla.

Para fijar esa responsabilidad tributaria, la Ley de Contribución sobre la Renta de Puerto Rico divide a los posibles sujetos pasivos en dos grandes categorías --personas naturales y personas jurídicas-- sobre las que presentaremos un análisis más detallado.

1. Personas físicas:-- Estas se subdividen en residentes y no residentes en la isla. Los residentes vienen obligados a declarar y a pagar la contribución sobre todas las rentas derivadas de fuentes dentro y fuera de Puerto Rico. Tienen derecho a deducir de esta renta todos los gastos ordinarios y necesarios incurridos o pagados para producir la

misma más las deducciones por gastos personales, exención personal y créditos por dependientes. La exención personal es de dos mil dólares para las personas casadas que vivan con su cónyuge al finalizar el año contributivo, y de ochocientos dólares para los solteros o casados que vivan separados. A las personas solteras, que cualifiquen como jefes de familia, se les concede una exención igual que a los casados, pero han de rendir su declaración siempre que su renta bruta durante el año sea mayor de ochocientos dólares.

El crédito por dependiente es de cuatrocientos dólares por persona. Para tener derecho al crédito es necesario proveerle más de la mitad del sustento a la persona que se reclama como dependiente. Para cualificar como dependiente la persona debe ser: a) menor de veintidós años de edad; b) si mayor, debe estar incapacitada o cursando estudios universitarios, pero no se concede el crédito si el estudiante es mayor de 25 años de edad; c) ser el padre o la madre del contribuyente siempre que la renta de cada uno sea menor de \$400; y d) que el dependiente no reciba renta anual, de cualquier fuente, por cuatrocientos dólares o más.

El individuo no residente de la isla, pero que es ciudadano de los Estados Unidos, sólo viene obligado a incluir en su declaración las rentas derivadas de fuentes dentro de Puerto Rico. Por otro lado, tiene derecho a las mismas deducciones que se les conceden a los individuos residentes. También se les aplica el mismo tipo contributivo.

Los no residentes, que no sean ciudadanos de los

Estados Unidos, han de informar en sus declaraciones las rentas derivadas de fuentes dentro de Puerto Rico, pero sólo - pueden deducir los gastos relacionados con la producción de esas rentas. Si la renta del extranjero no residente no excede de \$22,200 o si no se dedica a industria o negocio en la isla, el tipo contributivo es de 29 por ciento sobre la renta neta. Además, debe pagar la contribución especial de cinco por ciento sobre la contribución determinada a base de su renta neta. Cuando su renta de fuentes dentro de Puerto Rico excede de \$22,200 o el individuo se dedica a industria o negocio dentro del Estado Libre Asociado de Puerto Rico, se considera, para propósitos de aplicación del tipo tributario, como si fuera residente de la isla.

2. Personas jurídicas--- Se incluye en este grupo a las sociedades y corporaciones. No es necesario que cumplan con los requisitos que exige el Código Mercantil o la Ley de Corporaciones para que se les considere corporaciones o sociedades a efectos del impuesto. La Ley indica que "el término 'sociedad' incluye sociedades civiles, mercantiles, industriales, agrícolas, profesionales o de cualquier otra índole, regulares, colectivas o en comandita, conste o no su constitución en escritura pública o documento privado; e incluirá además a dos o más personas que se dediquen, bajo nombre común o no, a una empresa común con fines de lucro".

Las corporaciones y sociedades se agrupan en domésticas y extranjeras. Las primeras son las organizadas en

la isla bajo las leyes de Puerto Rico. Están obligadas a informar todas las rentas que perciban de dentro y de fuera de Puerto Rico y pueden deducir los gastos ordinarios y necesarios relacionados con la producción de esas rentas.

Las corporaciones y sociedades extranjeras son las organizadas bajo las leyes de países extranjeros, incluso en Estados Unidos. Sólo están obligadas a declarar las rentas de fuentes radicadas en la isla y a deducir los gastos con éstas relacionados. Cuando éstas no se dedican a industria o negocio en Puerto Rico, pagan un impuesto igual al 29 por ciento de su beneficio neto. Tampoco se les aplica la contribución adicional especial del cinco por ciento. A las que se dedican a industria o negocio en la isla se les fija la misma responsabilidad contributiva que a las corporaciones y sociedades domésticas.

TIPOS TRIBUTARIOS:

Ya se ha indicado que las corporaciones y sociedades extranjeras, que no se dedican a industria o negocio en Puerto Rico y los individuos no residentes, no ciudadanos de los Estados Unidos, cuyas rentas no exceden de \$22,200 - de fuentes dentro de Puerto Rico o que no se dedican a industria o negocio en la Isla, están sujetos a un impuesto - equivalente al 29 por ciento de su beneficio neto.

Los individuos residentes en la isla, los ciudada-

nos de Estados Unidos no residentes y aquellos extranjeros a los que no se les aplica el tipo de 29 por ciento, están sujetos a una contribución normal de siete por ciento sobre sus rentas netas y a la contribución adicional según la tabla que sigue:

Ingreso neto	Tipo %	Contribución Total acumulada	
Menos de \$2,000	5	Ninguna	Ninguna
Hasta \$2,000	5	\$ 100	\$ 100
De \$2,000 a \$4,000	8	160	260
De \$4,000 a \$6,000	12	240	500
De \$6,000 a \$8,000	15	300	800
De \$8,000 a \$10,000	18	360	1,160
De \$10,000 a \$12,000	21	420	1,580
De \$12,000 a \$14,000	24	480	2,060
De \$14,000 a \$16,000	27	540	2,600
De \$16,000 a \$18,000	30	600	3,200
De \$18,000 a \$20,000	34	680	3,880
De \$20,000 a \$22,000	37	740	4,620
De \$22,000 a \$24,000	40	1,600	6,220
De \$24,000 a \$26,000	44	2,640	8,860
De \$26,000 a \$28,000	48	2,880	11,740
De \$28,000 a \$30,000	54	3,240	15,180
De \$30,000 a \$32,000	56	3,360	18,540
De \$32,000 a \$34,000	58	3,800	22,340
De \$34,000 a \$36,000	60	6,000	28,340
De \$36,000 a \$38,000	63	6,300	34,640
De \$38,000 a \$40,000	66	6,600	41,240
De \$40,000 a \$42,000	67	6,700	47,940
De \$42,000 a \$44,000	68	34,000	81,940
De \$44,000 a \$46,000	70	35,000	116,940
En exceso de \$46,000	72

Las corporaciones y sociedades domésticas y las extranjeras que se dedican a industria o negocio en la isla, tienen un tipo contributivo normal de 20 por ciento y una contribución adicional regida por esta escala:

hasta \$25,000	hasta
sobre \$25,000 y hasta \$50,000	5% del excedente
sobre \$50,000 y hasta \$75,000	\$1,250 más 10% del exced.
sobre \$75,000 y hasta \$100,000	\$1,750 más el 15% del exced.
sobre \$100,000	\$7,500 más 20% del exced.

Las corporaciones y sociedades cubiertas por esta escala también deben pagar la contribución adicional especial del cinco por ciento sobre la contribución normal y adicional.

ENFOQUE ANALITICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

1. Impuesto sobre los terrenos: — De todos los impuestos directos es éste el más antiguo, ya que la fuente principal de riqueza o tal vez la única, en los orígenes de la civilización del hombre, era la tierra. Este impuesto se consideraba, y aún se considera en la mayoría de las jurisdicciones donde existe, como un gravamen unido al fundo, por lo que se conceptúa una carga real.

Recae sobre todos los terrenos susceptibles de cultivo, irrespectivamente de si producen o no una renta, con exclusión de aquellos que por una u otra razón están exentos. Caen dentro de esta última categoría los terrenos improductivos como los cementerios y sus dependencias, las carreteras, los dedicados a la defensa nacional, los cauces de los ríos, los lagos, los puentes y los bienes de dominio público que no producen renta inmobiliaria. Pero si alguno de éstos es capaz de producir renta están sujetos al impuesto. Ejemplo de ello puede ser un cementerio privado, una autopista que cobre por su uso, un puente de peaje y un lago que cobre a sus usuarios. También hay tierras que por su destino no están sujetas al pago de este impuesto.

to. Entre ellas, se pueden mencionar la tierra sobre la - que se levanta una construcción, siempre que cualifique pa - ra el impuesto sobre edificios, aquellas donde hay minas, pozos de petróleo o gas que califican para el impuesto industrial.

Se le conoce a este impuesto y a toda la imposición de carácter real, como impuesto del producto. Suelen distinguirse en él cinco partes: a) los intereses de capitales invertidos de manera estable en el fundo y que tienen como propósito aumentar su productividad (obras de irrigación, construcciones rurales); b) las cuotas de amortización de esos capitales; c) el activo circulante empleado en la producción, tales como: materia prima, abonos, salarios agrícolas; d) la compensación por la mayor o menor fertilidad de las tierras, conocida también como renta ricardiana o territorial, y e) el beneficio del que cultiva la tierra ⁽¹⁾.

Para el profesor don José M. Naharro Mora, el impuesto debería recaer sobre la renta neta, la que está representada por la renta de la tierra o la llamada renta ricardiana. Pero como ésta no es el producto que se percibe por la fertilidad natural del suelo, sino que entran en juego

(1) Naharro Mora, José M., Lecciones de Hacienda Pública (Principios Generales), Marsiega, S.A., Madrid, España, 3ª edición (nuevamente corregida), 1952, - tercera impresión, 1961, páginas 155 y 156.

go otros factores, no puede usarse para determinar la renta de la tierra el único criterio de fertilidad.

Los capitales que se emplean de manera permanente en el suelo tienen como propósito primordial aumentar la fertilidad de éste y en muchos casos crearla en su totalidad --terrenos desiertos que se han convertido en tierras labrantías mediante la irrigación. Por esta razón la renta ricardiana ha evolucionado para incluir los intereses de los capitales invertidos de manera permanente en la tierra. Asimismo el beneficio del que cultiva la tierra se hace formar parte de la renta ricardiana porque resulta inseparable de los beneficios del propietario, si es éste quien la cultiva. Lo mismo ocurre cuando la finca se ha dado en arrendamiento ya que la renta que se paga participa también de los beneficios de cultivo. De la suma de estos tres factores se han de deducir los costes de cultivo ocasionados por la inversión del capital circulante, tales como: semillas, abonos, salarios agrícolas, otras materias primas y los intereses y amortización de la maquinaria. -- Esta concepción de la renta ricardiana incluye las rentas que surgen de las explotaciones agrarias.

Para el profesor A.D. Giannini ⁽¹⁾, el concepto de "renta de la tierra" es mucho más limitado. Para él es-

(1) Giannini, A.D., Instituciones de Derecho Tributario, traducido por Salas de la Janda, Fernando, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 1957, página 341.

ta se compone de tres elementos: a) renta territorial o ricardiana; b) intereses de los capitales invertidos especialmente para aumentar la productividad de los terrenos, y c) beneficio del cultivador. Las dos primeras, según su concepción, componen la renta dominical, la que ha de formar la base del impuesto sobre los terrenos. El beneficio del cultivador es la renta agraria que sería objeto de impuesto separado.

Para valorar la base de este impuesto se ha seguido el método de investigación por agentes del Estado. El catastro ha sido uno de los instrumentos usados para llegar a ese valor. Aunque éste no puede mantenerse al día debido a los constantes cambios que sufren las fincas, tanto jurídicas como económicas, y, además, resulta muy costoso, se ha preferido por los Estados, a falta de otro método más efectivo y con igual o menos inconvenientes. Con la información que reveló el catastro se fija la renta media ordinaria duradera basada en un posible cultivo normal del fundo.

El tipo de contribución que debe prevalecer para éste y todos los demás impuestos reales debe ser proporcional. La cuota a pagar cada sujeto pasivo puede fijarse en dos formas: a) el método individual en que de acuerdo a las características de cada parcela se fija la renta que debe producir y sobre ésta se calcula el impuesto, y b) por el método del contingente o cupe. Consiste éste en fijar el

montante del impuesto a cobrar sobre todas las tierras del Estado o sobre parte de ellas. Luego se deja a los contribuyentes afectados, agrupados o agremiados, para que se distribuyan la carga contributiva, usando para ello el catastro o cualquier otro método que crean conveniente.

El sujeto obligado al pago del impuesto es el propietario o usufructuario. Si se trata de una copropiedad, la responsabilidad recae solidariamente sobre todos los copropietarios. De coexistir varios derechos reales de goce sobre el mismo fundo, cada titular viene obligado a pagar la cuota del impuesto que le corresponda, sin que se dé la solidaridad. Es responsabilidad del contribuyente que goce de un derecho real sobre un fundo, al cesar éste, notificar a los encargados del catastro del nuevo titular para que se haga la sustitución correspondiente.

La Ley de Contribución sobre la Renta bajo estudio, no grava el fundo per se, sino los resultados de las operaciones agrarias que sobre éste se llevan a cabo. No usa como base impositiva la renta potencial promedio, sino la renta verdadera que se obtiene de la explotación de la tierra. La responsabilidad contributiva recae, no sobre el propietario o usufructuario, mas sobre aquel que en calidad de empresario cultiva el predio de terreno.

La base para la fijación del impuesto por este concepto es el total de la renta bruta que durante el año recibe el dueño del fundo o el empresario que la cultiva, del cual se deducen todos los gastos ordinarios y necesarios incurri-

dos durante el período contributivo con relación a esa actividad. Si de esta operación aritmética resulta algún beneficio, puede estar o no sujeto el impuesto, dependiendo de si el sujeto pasivo es una persona natural o jurídica. Tratándose de una persona natural, hay que considerar las rentas de otras actividades así como otras sustracciones - que le concede la ley. Si es una sociedad o una corporación, el beneficio obtenido ha de tributar por sí solo, - después de sustraer a todas las rentas recibidas sujetas al impuesto los gastos ordinarios y necesarios relacionados con las mismas. Bueno es recordar que el sujeto pasivo puede hacer uso del método de acumulación, de recibos y pagos o del método de cosechas para computar el beneficio neto de la actividad, según se discutieron en el capítulo II. El período contributivo puede ser un año de doce meses naturales o menor, pero nunca mayor.

El fundo que en una u otra forma no ha estado sometido a la explotación, no puede ser objeto del impuesto, por cuanto no ha producido renta alguna. No pueden sustraerse de la renta bruta percibida, los intereses de capitales invertidos de manera estable en el fundo, a menos que se hayan contraído deudas que devenguen intereses para adquirir los terrenos o para construir obras permanentes. Sin embargo, se tiene derecho a una cuota por depreciación de esos activos permanentes. Son deducibles como parte de los gastos ordinarios y necesarios, los costos de las semillas y otra materia prima empleada en

el cultivo o explotación, los de fertilizantes y salarios, así como la depreciación adecuada del costo de la maquinaria usada en la finca. No se considera para nada la renta ricardiana, en su sentido estricto y tampoco el beneficio del empresario agrícola, a menos que la finca corresponda a una persona distinta de su explotador y se pague un canon de arrendamiento por su uso.

En la Ley de Contribución sobre la renta la responsabilidad tributaria se fija individualmente. Jamás puede fijarse ésta haciendo uso del método del contingente o cupo. Se descansa en la declaración que hace cada individuo de sus rentas y deducciones, pero el Estado, a través de su Secretario de Hacienda, se reserva el derecho de revisar la declaración y tasar cualquier deficiencia que resulte de esta investigación con sus correspondientes intereses moratorios y multa.

Veamos la contribución sobre la renta aplicada a una empresa que se dedica exclusivamente a la explotación agrícola. La Sociedad ABC se organizó en Puerto Rico para dedicarse a faenas agrícolas. Usa el año natural como su período contributivo, el método de acumulación y el método directo para depreciar sus activos. Durante el año de 1959, tuvo estas rentas y estos gastos:

Rentas de la renta de explotación de la finca:

Café en grano	\$10,000
Tobacco en rama	3,000
Leche fresca	975
Frutas	2,000
Gallinas y huevos	950

Gastos pagados e incurridos:

Compra, siembra y cultivo de café	2,450
Compra, siembra y cultivo de tabaco	2,900
Gastos de la vaquería	817
Gastos de abonos o fertilizantes	525
Primas pagadas al Fondo del Seguro del Estado	180
Reparaciones ordinarias	1,548
Intereses sobre obligaciones	1,206
Edificios (adquiridos el 1 ^o de enero de 1949 con una vida útil de 25 años y un valor residual de \$960)	10,960
Contribución sobre la propiedad	1,894
Seguro Social federal para empleados	290
Seguro Insular contra el Desempleo	290
Deudas eliminadas como incoobrables	185
Donativos	2,300
Otros gastos	3,002

**COMPUTO DE LA CONTRIBUCION SOBRE EL BENEFICIO NETO
DE LA SOCIEDAD ABC PARA EL AÑO 1959**

Rentas:

Café en grano	\$10,000.00
Tabaco	3,000.00
Leche fresca	576.00
Frutas	2,000.00
Gallinas y huevos	<u>950.00</u>
Total de rentas	\$16,526.00

Gastos:

Compra, siembra y cultivo del café	\$2,450
Compra, siembra y cultivo del tabaco	2,900
Gastos de la vaquería	817
Gastos de abonos o fertilizantes	525
Primas fondo del seguro del - Estado	180
Reparaciones ordinarias	1,548
Intereses sobre obligaciones	1,206
Depreciación de Edificios (\$10,960 - 960 = \$10,000 ÷ 25 años)	<u>400</u>
Pasa a la página siguiente	\$10,026

De la página anterior	\$10,026	\$16,526.00
Contribución sobre la Propiedad	1,894	
Seguro social federal para empleados	290	
Seguro insular contra el dengue	290	
Deudas inasumibles	185	
Otros gastos	<u>3,002</u>	<u>\$15,687.00</u>
Beneficio neto		\$ 839.00
Donativos (5 por ciento de \$839)		<u>41.95</u>
Beneficio neto tributable		<u>\$ 797.05</u>
Contribución normal (20% de \$797.05)		\$ 159.05
Contribución adicional especial (5% de \$159.41)		<u>7.97</u>
Contribución a pagar		<u>\$ 167.38</u>

Se permite al contribuyente que se dedica a la explotación agrícola, depreciar flexiblemente los activos fijos usados en la finca, inclusive el costo de la propia tierra, que ordinariamente no es susceptible de depreciarse por carecer de vida útil. Mediante este método, sancionado por la sección 114A de la Ley, se puede deducir de la renta bruta el costo de todos los activos fijos, siempre que la renta resista la sustracción y que el contribuyente así lo desee.

2. Impuesto sobre los edificios:— Originalmente los edificios no eran objeto de imposición separados del suelo, ya que se consideraban como una mejora de éstos. Durante el transcurso del tiempo, el desarrollo económico de los pueblos y con ello el aumento del urbanismo y del valor de las

construcciones, hize que la renta urbana adquiriera caracteres propios y con éstos su independencia de la renta de los terrenos.

El objeto del impuesto lo constituye, generalmente, todas las edificaciones, dedíquense a uso productivo o a viviendas. Se excluyen, no obstante, de esta clasificación, las construcciones rurales —aquellas que pertenecen al dueño de los terrenos a los que se destinan. Como ejemplo de éstas pueden mencionarse: a) las que usan como vivienda aquellas que se dedican, con su propio trabajo, al cultivo manual de la tierra; b) los usados como establos para el ganado que se tiene en la finca; c) los que se usan en la conservación y primera manipulación de los productos agrícolas cosechados en la finca, y d) los que se usan para albergar la maquinaria y los demás utensilios que se utilizan en el cultivo del fundo.

No caen bajo la égida de este impuesto por considerarse improductivos: a) los edificios dedicados al culto religioso y la edificación donde vive el ministro o sacerdote, siempre que sea aneja a aquél, y b) los bienes de dominio público a menos que algunos de ellos se dediquen a la producción de renta.

En la jurisdicción italiana se excluye de este impuesto a los edificios industriales, ya que se hacía difícil distinguir entre la renta del edificio y la renta industrial, gravada por el impuesto de riqueza mobiliaria;

así que la renta de los edificios se hace formar parte de la renta de riqueza mobiliaria.

El alquiler teórico o potencial de un edificio está integrado por: a) la renta ricardiana del suelo sobre el cual se levanta la edificación; b) los intereses de los capitales duraderamente invertidos en la edificación; c) los intereses del capital circulante usado en reparaciones y mejoras; d) el coste de los materiales de construcción y de mano de obra; y e) los beneficios del constructor o empresario.

La base impositiva para estos edificios deberá ser la renta neta, esto es, la renta bruta menos de producir el propio edificio, menos los intereses del capital - circulante, los costes de materia prima y mano de obra y los beneficios del constructor. En última instancia, vienen a formar la base para este impuesto la suma de la renta ricardiana del solar del edificio y los intereses de los capitales duraderamente invertidos.

Hemos indicado en el párrafo anterior cuál debe ser la base impositiva de los edificios, pero no la que - en realidad es, la renta de esos inmuebles suelo fijarse tan pronto se termina su construcción e incluye cuatro de los cinco factores de producción antes mencionados. Sólo se excluyen los intereses del capital circulante usado en reparaciones y mejoras. Algunos de estos factores, como - los costes de materiales y de mano de obra y los beneficios del constructor, resultan, de esta manera, con una doble imposición. La renta neta se conseguiría restando a

esta renta bruta los gastos de conservación, seguro y de depreciación.

Entre los métodos que comúnmente se utilizan - para fijar la base impositiva están: a) el sistema indicial o francés, que descansa en signos externos, como número de paredes y ventanas, chimeneas, habitaciones, ascensores, tipo de construcción, sitio donde está localizado y a qué se destina el edificio; b) el método del catastro y c) la declaración del dueño. Este último se confía tenga mejores resultados, aunque descansa en la buena fe del dueño y en la corrección que pueda hacer el Estado.

La legislación italiana se aparta de este método tradicional para fijar la renta de los edificios. Usa como base imponible la renta que su propietario percibe por su alquiler o la que podría obtener si lo alquilara, aumentada por el importe de cualquier carga asumida por el inquilino y por cualquier otra cantidad que el arrendatario se haya obligado a desembolsar. Cuando el Estado considere que el inmueble es susceptible de una renta mayor a la fijada en el contrato, tiene la facultad para aumentarla a lo que verdaderamente debe ser. Si el edificio no está arrendado se le fija la renta mediante la comparación con la renta de edificios similares. De no poderse comparar con otros, la administración procede a estimar su renta considerando todos aquellos factores que considere convenientes. De esa renta efectiva se resta una

cantidad fija indicada en la ley, para determinar la renta neta sujeta al impuesto. Se indica que este método - italiano es uno de transición que ha de abandonarse por la renta media ordinaria una vez se prepare el catastro (1).

El sujeto pasivo de este impuesto lo es el propietario o el titular de un derecho real sobre el inmueble. El Estado presume que el que está en posesión del edificio es la persona obligada al pago del impuesto. Esa presunción persiste hasta que se solicite el cambio y se pruebe a la autoridad competente que el dueño o titular del derecho real es otra persona. La obligación del pago del impuesto perdura mientras exista la construcción y se extingue cuando cesa la renta bien por destrucción, incendio o ruina del edificio.

Son muy pocos los puntos en que coinciden el impuesto sobre la renta de los edificios y el que fija la Ley de Contribución sobre la renta de Puerto Rico. Coinciden exactamente en cuanto al sujeto pasivo y hay cierta similitud con relación a las deducciones a que se tiene derecho para fijar la renta imponible. Según esta Ley, el sujeto pasivo es el propietario de la construcción o aquel que tiene un derecho de usufructo, uso, habitación o de su

(1) Giannini, A.D., op. cit., páginas 366 a 369.

perficie. Bajo ninguna circunstancia el mero poseedor - tiene responsabilidad contributiva alguna. Para que pague tenerla, necesario es que sea, a su vez, titular de un derecho real sobre el edificio.

El objeto del tributo no es cualquier construcció que sea susceptible de producir una renta, sino todo aquel edificio que se destina al mercado de alquileres y que verdaderamente ha producido renta de alquiler durante el año. Puede que un edificio esté en el mercado de alquileres --sin importar en fin de cuentas para qué se use--, pero que por alguna u otra circunstancia no produzca renta durante cierto período. En tales circunstancias, su dueño o usufructuario no está obligado a pagar impuesto por esa renta que se ha perdido. Si en el impuesto sobre edificios, la edificación que su titular destina a vivienda está sujeta al impuesto, bajo la Ley de Contribución sobre la Renta no es objeto del impuesto por cuanto no ha producido renta alguna.

El punto de partida del impuesto sobre las construcciones es la renta bruta, de la que se deducen ciertas partidas para llegar a la renta que es la verdadera base imponible. La contribución sobre la renta empieza con el importe del alquiler que se recibe durante el año contributivo, al que le deduce todos los gastos ordinarios y necesarios relacionados con la misma, para determinar la renta neta que resulta ser, por regla general, el beneficio neto sujeto a tributación, siempre que se

trate de personas jurídicas y que no tengan otras fuentes de renta. Las personas naturales han de englobar las rentas por otros conceptos, con éste y tienen derecho a otras deducciones que no se les conceden a las personas jurídicas.

El Poder Ejecutivo, en quien descansa la responsabilidad de recaudar la contribución, no tiene, por ley, poderes para sustituir el método de declaración por el - contribuyente, que fija la ley, a menos que éste, en una u otra forma, trate de evadir la contribución. Si tiene poderes para comprobar, mediante la correspondiente investigación, las rentas y gastos declarados por el sujeto - pasivo. Si concluye que la contribución que debió pagar - la persona es superior a la que pagó o declaró, procede a tasar y a notificar una deficiencia.

La responsabilidad contributiva sobre las rentas de edificios puede apreciarse mejor con el ejemplo - que sigue: la Sociedad DEF se organizó de acuerdo a las leyes de Puerto Rico para dedicarse a la construcción y alquiler de un edificio. El solar le costó \$80,000, y los costes totales de construcción ascendieron a \$220,000. - El edificio consistía de veinte apartamentos con una renta mensual de \$150 cada uno. La sociedad rinde su declaración por el año natural y usa el método de acumulación. Al edificio se le asignó una vida útil de 40 años y un - valor residual de \$20,000. El inmueble empezó a alquilarse

se el 1º de mayo de 1955. Para el año de 1961, la sociedad tuvo estas rentas y estos gastos relacionados con su negocio:

Rentas de alquiler \$29,500

Gastos:

Salarios y jornales	7,500
Reparaciones ordinarias	1,900
Contribución sobre la propiedad	4,500
Seguro contra incendios	360
Intereses	1,406
Seguro social federal para empleados	225
Seguro insular contra desempleo	225
Primas pagadas al Fondo del Seguro del Estado	110

COMPUTO DE LA CONTRIBUCION SOBRE LA RENTA
DE LA SOCIEDAD DEF PARA EL AÑO DE 1961

Rentas de alquiler \$29,500

Gastos:

Salarios y jornales	\$7,500	
Reparaciones ordinarias	1,900	
Contribución sobre la propiedad	4,500	
Seguro contra incendios	360	
Intereses	1,406	
Seguro social federal para empleados	225	
Seguro insular contra desempleo	225	
Primas pagadas al Fondo del Seguro del Estado	110	
Depreciación de edificio (\$220,000 - \$20,000 = \$200,000 x .025)	5,000	\$21,826

Beneficio Neto Tributable \$ 8,274

Contribución normal (20% sobre \$8,274) \$1,654.80

Contribución adicional especial (5% de \$1,654.80) \$2.74

Contribución a pagar \$1,737.54

3. Impuesto Industrial-- Caen bajo el imperio de este impuesto todas las actividades industriales, comer-

ciales, de transporte y en algunas jurisdicciones, los beneficios que se derivan de la agricultura. Se le denomina también como impuesto sobre la renta de las explotaciones económicas, impuesto de patente e impuesto sobre la riqueza mobiliaria. Esta última denominación tiene un sentido mucho más amplio, pues recoge en ella el impuesto sobre la renta de los capitales, impuesto sobre la renta del trabajo y las superrentas o plusvalías, las que serían objeto de análisis en epígrafes separados. Distíngase, por ahora, el primer concepto apuntado sobre esta clase de impuesto.

Hay discrepancia en cuanto al carácter de este impuesto. Algunos lo conciben como un impuesto real, otros como un impuesto personal y aún otros como uno que participa del carácter real y personal. Si este impuesto grava la renta tal como la produce la causa que la genera, independientemente de la persona para quien se produce, tiene, sin lugar a dudas, un carácter objetivo.

El sujeto pasivo puede ser una persona jurídica, una persona física o cualquier entidad que lleve a cabo operaciones industriales o comerciales, aunque no cualifique como persona jurídica. El responsable del pago del impuesto lo es el propietario de la explotación económica o aquel que tenga un derecho real de goce sobre la misma.

La base impositiva es el beneficio neto resul-

tante de la actividad económica que se lleva a cabo. Este beneficio neto procede de una combinación de dos factores de producción: el capital y el trabajo. Este producto neto se obtiene detrayendo de la renta bruta obtenible, todos los costes de producción de la empresa. No se trata de un beneficio neto real, sino de un beneficio neto teórico.

Para llegar a ese beneficio neto, el Estado puede hacer uso de distintos métodos, pero los que más se usan son: a) el método de signos externos; b) el de categorías, y c) el de declaración del contribuyente. El primero descansa en factores como las dimensiones y el alquiler de los locales comerciales e industriales, el número de máquinas que hay en uso, el número de obreros, los turnos que trabaja durante el día, etc. No se recomienda por considerarse injusto. Aunque estos factores han de influenciar en la capacidad productiva de la planta, hay una serie de intangibles, no susceptibles de medición, que hacen variar considerablemente esa capacidad teórica. El método de categorías clasifica los establecimientos comerciales e industriales en categorías o clases, usando como criterios, la naturaleza de los productos terminados o los métodos técnicos que emplean. Cuando se usa este método para estimar la base impositiva, el impuesto se convierte en una cuota fija para cada clase, que toda empresa dentro de esa categoría debe satisfacer al fisco. El método de declaración por parte del contribuyente y la comprobación administrativa, está considerado como el método -

más perfecto de los que se usan para estimar la base.

Los dos primeros métodos sirven como punto de partida para fijar la producción media a empresas con características iguales o similares. Para la persona natural o jurídica que posea más de una explotación económica, se fijará una base impositiva para cada una de ellas, completamente independiente la una de la otra.

Una vez determinada la base, el tipo impositivo puede fijarse estableciendo por establecimiento o mediante el método de contingente o cupe, dejando a los gremios o grupos de contribuyentes que se dividan el importe a recaudar entre ellos, de acuerdo al criterio que consideren más justo y conveniente.

Por otro lado, la Ley de Contribución sobre la Renta de Puerto Rico grava, no sólo las empresas comerciales, industriales y agrícolas, sino aun la explotación de una profesión. El sujeto puede ser una persona natural —capaz o incapaz—, una persona jurídica o una mera entidad que no llene los requisitos que exige la ley para cualificar como entidad jurídica. Es decir, el sujeto para el impuesto industrial y para la contribución sobre la renta es el mismo. Crea la contribución sobre la renta una responsabilidad de tipo personal, de cuyo cumplimiento responde todo el patrimonio del sujeto pasivo y no el bien sobre el cual se fija el impuesto.

La base impositiva es el beneficio neto que realmente obtiene el sujeto durante su período fiscal. La ca-

posibilidad potencial para producir rentas no se considera para nada. Para fijar ese beneficio neta empresarial hay - que sustraer a la renta bruta todos los gastos ordinarios y necesarios incurridos y pagados durante el período fiscal que están estrechamente relacionados para producir - esa renta.

Todas las rentas, así como todos los gastos relacionados con aquéllas, que tenga una persona natural o jurídica han de agruparse para determinar el beneficio - neta que ha de usarse como base impositiva. Es responsabilidad del contribuyente someter al Secretario de Hacienda una declaración de todas sus rentas y deducciones a que tiene derecho, reflejando, además, el importe de la contribución que le corresponde pagar. El Secretario de Hacienda tiene facultad para revisar esa declaración y determinar su exactitud. Tiene para ello un período de cuatro años a partir de la fecha en que se radica la declaración, siempre que ésta no sea fraudulenta. La revisión de las declaraciones fraudulentas nunca prescribe.

La ley fija un tipo normal y otro adicional para el contribuyente. Nunca descansa en el método del contingente o cupe.

Ejemplo: La Corporación XYZ se organizó en Puerto Rico, en noviembre de 1959, para dedicarse a la compra-venta de mercaderías. Empezó sus operaciones el 2 de enero de 1960. Usa el método de acumulación y el año natural como su período contributivo. Al 31 de diciembre de 1960

sus libros de contabilidad reflejaban estas cuentas:

Compras	\$142,000.00
Fletes en Compras	3,930.00
Materiales y Efectos	8,500.00
Muebles y Enseres (adquiridos el 20 de diciembre de 1959 y tienen vida útil de 10 años)	21,400.00
Inventario al 31 de diciembre de 1960	20,300.00
Sueldos y jornales	16,420.00
Contribución sobre la propiedad mueble	914.00
Contribución al Fondo del Seguro del Estado	141.00
Mejoras en la propiedad arrendada (terminadas el 30 de diciembre de 1959 con una vida útil de 20 años. El contrato de arrendamiento es por 12 años, efectivo el 1 de enero de 1960)	48,000.00
Gasto de alquiler	2,400.00
Seguro Social Federal	492.60
Seguro Contra Desempleo	492.60
Anuncios	1,400.00
Gastos de Entrega	2,425.00
Ventas	225,500.00
Devoluciones y Concesiones en Ventas	2,102.00
Devoluciones y Concesiones en Compras	1,564.00
Otros Gastos	29,430.00
Donativos	2,500.00

COMPUTO DE LA CONTRIBUCION SOBRE LA RENTA DE
LA CORPORACION XYZ POR EL AÑO NATURAL DE 1960

Ventas	\$225,500.00
Devoluciones y Concesiones en Ventas	<u>2,102.00</u>
Ventas Netas	\$223,398.00

Costes de las Ventas:

Compras	\$142,000.00	
Devoluciones y Concesiones en Compras	<u>1,564.00</u>	
Compras netas	\$140,436.00	
Fletes en Compras	<u>3,930.00</u>	
Compras Netas y Fletes	\$144,366.00	
Inventario 31-XII-60	<u>20,300.00</u>	<u>124,066.00</u>
Ganancia Bruta en Ventas		\$ 99,332.00

De la página anterior

\$99,332.00

Gastos:

Anuncios	\$ 1,400.00	
Gastos de Entrega	2,425.00	
Gasto de alquiler	2,400.00	
Depreciación Muebles y Enseres	2,140.00	
Materiales y Efectos	8,500.00	
Sueldos y Jornales	16,420.00	
Contribución al Fondo del Seguro del Estado	141.00	
Contribución sobre la Propiedad Mueble	914.00	
Amortización de Mejoras en Propiedad Arrendada	4,000.00	
Seguro Social Federal	492.60	
Seguro Contra Desempleo	492.60	
Otros Gastos	<u>29,430.00</u>	<u>68,755.20</u>

Beneficio Neto de Operaciones	\$30,576.80
Donativos (5% de \$30,576.80)	<u>1,528.84</u>

Beneficio Neto Tributable	<u>\$29,047.97</u>
---------------------------	--------------------

Contribución normal (20% sobre \$29,047.96)	\$ 5,809.59
---	-------------

Contribución Adicional:

Beneficio Neto Tributable	\$29,047.96
Menos: Contribución normal	\$5,809.59
5% de \$29,047.96	<u>1,452.40</u>
	<u>7,261.99</u>

Beneficio Neto Sujeto a Contribución Adicional	<u>\$21,785.97</u>
--	--------------------

Contribución Normal y Adicional	\$ 5,809.59
Contribución Adicional Especial (5% de \$5,809.59)	<u>290.48</u>

Total de Contribución a Pagar	<u>\$ 6,100.07</u>
-------------------------------	--------------------

No hay contribución adicional porque el beneficio neto sujeto a ésta, no excede de \$25,000 y la ley lo declara exento hasta esa cantidad.

4. Impuesto sobre Intereses, Dividendos y Participaciones en Sociedades:

Este se conoce como impuesto sobre la renta de los capitales. El sujeto pasivo le es el prestamista, - accionista o socio.

Como advertimos anteriormente, algunos tratadistas hacen formar parte a este impuesto del impuesto - sobre la renta de explotaciones económicas, ya que los - beneficios empresariales surgen de la inversión de capital. Cuando el empresario toma dinero a préstamo para - usarlo en su negocio, el interés que paga sobre el mismo ha de deducirlo de la renta, porque aquél estará sujeto al impuesto en manos del prestamista.

Si el comerciante invierte su propio dinero , también debe deducir el importe de los intereses de la - renta de la actividad comercial a que se dedica, para evi- tar una doble tributación. Sin duda alguna que los inte- reses que se supone él recibe están sujetos al impuesto de la renta de los capitales, independientemente del im- puesto que venga obligado a pagar sobre la renta indus- trial.

Es fácil la ocultación de la mayoría de los prég- tamos, especialmente los no hipotecarios o públicos. Al ocultar la existencia del préstamo, fácil es ocultar la base impositiva --los intereses que de éstos se devengan-- y evadir así el pago del impuesto por este concepto. Para evitar, o por lo menos reducir la evasión del pago de es- te impuesto, se han recomendado tres métodos, a saber:

a) obligación de registrar los préstamos en registros para este propósito, se pena de nulidad y de la liberación del deudor; b) que el Estado haga una estimación oficial de la base; y c) sanciones fuertes para el prestamista que no declare los intereses y pague el impuesto.

El primer método resulta demasiado oneroso. Si el Estado sufraga el gasto total de esa inscripción, aumentarían sus gastos y por ende las contribuciones a recaudarse. Si se cobra por esa inscripción, aunque la obligación es del prestamista, la cantidad cobrada por el registro repercutiría en el prestatario, lo que haría casi prohibitivo el tomar dinero a préstamo. Esto resultaría en un fuerte golpe a la economía. El segundo método aumentaría considerablemente la maquinaria administrativa y, por tanto, los impuestos a recaudar. El método menos gravoso es el de obligar al prestamista a declarar sus intereses, imponiéndole sanciones fuertes por la inobservancia. Este método debe complementarse, obligando al prestatario, tan pronto reciba el dinero, a rendir un informe a la Oficina de Hacienda del Estado sobre los movimientos del préstamo. También deben existir sanciones para el prestatario que no cumpla con esta obligación.

Si los intereses sobre la deuda pública deben o no estar sujetos al impuesto es una cuestión debatible. Sentienen algunos que deben estar exentos porque el Estado no puede ser deudor y acreedor a la vez, sobre el mis-

no objeto. Los que defienden su sujeción al impuesto alegan que el Estado en cada caso, asume una personalidad distinta. Al tomar prestado actúa como cualquier persona particular; al cobrar el impuesto, actúa como persona de carácter público. A este argumento se opone otro. El problema envuelto es uno de carácter económico y no jurídico, como el que plantean los que abogan por el impuesto sobre los intereses de la deuda pública. No existe diferencia económica alguna entre el préstamo hecho a un particular y el concedido al Estado.

Los dividendos y los beneficios de sociedades representan remuneración por el capital invertido y participaciones de los beneficios obtenidos en la empresa mercantil. Generalmente, a las corporaciones y sociedades se les fija su impuesto por el beneficio neto, irrespectivamente si se distribuye o no ese beneficio entre los dueños de la empresa. Al recibirlo el accionista o socio, tiene que pagar impuesto sobre el mismo, lo que trae, como consecuencia, una doble imposición.

La base impositiva es el interés, dividendo o beneficio neto del prestamista, accionista o socio. Por lo que si ha incurrido en cualquier gasto relacionado con el mismo, puede deducirlo del importe recibido.

Bajo la Ley de Contribución sobre la Renta de Puerto Rico, los intereses recibidos o devengados, los dividendos y beneficios de sociedades, están sujetos a tributación en el año en que se reciben o se separan independi-

cionalmente para el prestamista, accionista o socio.

Para nada se consideran los intereses técnicos. Así que el empresario que invierte dinero en un negocio no tiene derecho a deducción alguna para fijar la renta neta sujeta al impuesto de explotaciones económicas, pero tampoco viene obligado a pagar el impuesto sobre las rentas de los capitales. Claro está que si se trata de una persona jurídica que toma dinero prestado a un socio o accionista, tiene derecho a deducir como gasto el pago que efectúa por intereses, pero el perceptor está obligado a declararles.

La Ley no permite al prestatario deducir los intereses cuando éstos se pagan:

- a) a ascendientes y descendientes en línea recta
- b) al cónyuge
- c) a hermanos y hermanas de doble o vínculo consanguíneo
- d) a una persona natural o jurídica que posea más del 50 por ciento del valor de las acciones o del capital de la sociedad, directa o indirectamente de la corporación o sociedad que hace el pago o viceversa.
- e) entre fideicomitente y fiduciario del mismo o de otro fideicomiso
- f) entre un fiduciario de un fideicomiso y un fideicomisario de dicho fideicomiso.

Aunque no permite tal deducción al que hace el

pago, el que lo recibe viene obligado a declararlo como renta y a pagar la contribución correspondiente.

La Ley no considera renta tributable los intereses que paga el Estado Libre Asociado de Puerto Rico, - cualquiera de sus dependencias, los Estados Unidos, sus territorios, sus estados o posesiones, sobre las obligaciones emitidas. La razón principal para esta exención es hacer más atractivas las inversiones en obligaciones emitidas por el Soberano.

El método fijado por la ley para fijar la responsabilidad contributiva es la declaración hecha por el prestamista y la comprobación, en su oportunidad, practicada por el Secretario de Hacienda. La base impositiva es el importe neto. Así que cualquier gasto pagado o incurrido para producir esa renta, es deducible.

Para corroborar si el prestamista incluyó todos sus intereses, el Estado puede usar uno de estos tres métodos: a) la revisión de la plantilla como se indicó anteriormente; b) las declaraciones informativas radicadas por aquellas personas que hacen pagos de quinientos dólares o más durante el año natural a otras personas, y c) las declaraciones sobre rentas de otras personas, ya que - la ley permite la deducción de los intereses que paga el contribuyente, salvo la excepción antes indicada. El contribuyente que toma una deducción por intereses viene obligado a indicar el nombre, y la dirección del prestamista,

además de la cantidad pagada.

Los dividendos y los beneficios que una corporación o sociedad distribuye a sus accionistas o socios, - están sometidos a una doble imposición. Tributan cuando - la corporación o sociedad los obtiene y cuando se convierten en rentas para sus accionistas o socios.

Cuando una corporación o sociedad recibe dividendos o beneficios de corporaciones y sociedades domésticas, sujetas a esta contribución, tiene derecho a un - crédito igual al 85 por ciento del total de dichos beneficios o dividendos. Ese crédito se detrae del beneficio neto de la corporación o sociedad. En ningún caso el crédito pueda exceder del 85 por ciento del beneficio neto de la contribuyente.

Los beneficios de corporaciones y sociedades - acumulados al 1º de marzo de 1913, fecha en que entró en vigor la Enmienda Décimasexta de la Constitución de Estados Unidos y en que se hizo efectiva la primera ley de - contribución sobre la renta, están exentos de tributación al distribuirse a los accionistas o socios. Como regla - general, los dividendos en acciones de la misma clase que posee el accionista, no se consideran renta al momento - de recibirse. El que los recibe no tiene que informarlos en su declaración. Ocurre una desviación de esta regla - cuando se deja a opción del accionista la forma en que se han de pagar los dividendos. Si se le permite seleccionar entre un dividendo en acciones, dinero u otra propie-

dad y él selecciona el dividendo en acciones, éste constituye renta aunque reciba en pago acciones de la misma clase de las que dieron origen al dividendo.

La Ley no contempla que una corporación o sociedad acumule beneficios en exceso de los que necesita para sus operaciones normales. La acumulación excesiva ha de interpretarse como un deseo de impedir la imposición de la contribución a los socios y accionistas. La ley fija como "multa" el 50 por ciento de los beneficios acumulados. Corresponde a la contribuyente probar que los beneficios acumulados no son excesivos.

Venamos estos principios a la luz de un ejemplo.

La Corporación TUV se organizó en Puerto Rico en el año de 1954 para dedicarse al negocio de inversiones. Usa el año natural como su período contributivo y el método de acumulación para informar sus rentas y gastos. Durante el año de 1961 tuvo estas rentas y gastos:

Rentas:

Intereses de Préstamos hipotecarios	\$88,500
Intereses de bonos del Estado Libre Asociado de Puerto Rico	22,300
Dividendos en dinero de una corporación organizada en y que hace negocios en Puerto Rico	8,250
Beneficios recibidos de una sociedad de misión	17,960
Dividendos de una corporación extranjera que no hace negocios en Puerto Rico	12,634

Gastos:

Anuncios	\$ 4,200
Salarios y Jornales	26,400
Alquiler del Local	6,000
Otros gastos	18,300

**COMPUTO DE LA CONTRIBUCION SOBRE LA RENTA
DE LA CORPORACION TUV PARA EL AÑO DE 1961**

Reclas:

Intereses de préstamos hipotecarios	\$ 88,900.00
Dividendos de corporación doméstica	8,290.00
Beneficio de sociedad doméstica	17,960.00
Dividendos de corporación extranjera	<u>12,634.00</u>
Total Renta Bruta	\$127,344.00

Gastos:

Anuncios	\$ 4,200	
Salarios y Jornales	26,400	
Alquiler del Local	6,000	
Otros gastos	<u>18,300</u>	<u>54,900.00</u>

Beneficio Neto de Operaciones	\$ 72,444.00
Menos: Crédito por dividendos y benefi- cios recibidos de corporación y socie- dad doméstica: igual al 89% de \$26,210 (88,290 + \$17,960)	<u>22,278.30</u>

Beneficio Neto Tributable	\$ 50,165.50
Contribución normal (20% de \$50,165.50)	\$ 10,033.10

Contribución adicional:

Beneficio Neto	\$50,165.50
Menos: Contribución nor- mal	<u>\$10,033.10</u>
5% de \$50,165.50	<u>2,508.28</u>
Beneficio Neto sujeto a la contribución adicional	\$37,624.12

5% de \$12,624.12 (\$37,624.12 - \$25,000)	<u>631.21</u>
--	---------------

Contribución normal y adicional	\$ 10,664.31
--	---------------------

Contribución adicional especial (9% de \$10,664.31)	<u>960.22</u>
--	---------------

Contribución a Pagar	\$ 11,197.53
-----------------------------	---------------------

5. Inmune sobre la Renta del Trabajo:-- Este gra-
va la riqueza que se percibe del desempeño de actividades

manuales e intelectuales. Incluye los jornales de los obreros que se dedican a actividades manuales, los salarios de los funcionarios y empleados públicos y privados. En muchas jurisdicciones, están cubiertos por este impuesto los honorarios que recibe un profesional, aunque en otras caen dentro del impuesto industrial, ya que para la práctica - de la mayoría de las profesiones hay que hacer fuertes inversiones de dinero.

Muchos son los que abogan por la exención total de este impuesto sobre los jornales de los obreros. Su punto de apoyo es que como la totalidad de la renta que éstos perciben se destina al consumo, el impuesto de los impuestos indirectos sobre tales rentas es mayor.

Este impuesto, casi siempre, concede una renta mínima exenta para atender a las necesidades de la familia. Puede ser una cantidad fija o que varía de acuerdo - al tamaño de la familia.

El cobro de este impuesto es casi siempre mediante retención al momento de hacer el pago. El Estado deduce del sueldo de sus empleados y funcionarios la cantidad de la contribución al momento de hacer el pago. En cuanto al empresario particular, la tendencia es a exigirle que retenga a sus obreros y empleados el impuesto que corresponde a cada uno al tiempo de pagar los jornales y los sueldos o que pague al Soberano el montante del impuesto, reservándose el derecho de repetición.

Considerándose éste un impuesto de naturaleza -

real, al tipo tributario a usarse es el proporcional.

La Ley de Contribución sobre la Renta de Puerto Rico considera como renta del trabajo todo lo que recibe una persona por los servicios que presta. El nombre que se le dé a la remuneración que recibe es inmaterial. La forma de pago no importa, tampoco le interesa si se paga en dinero o en especie. Si la remuneración se paga en otra cosa que no sea dinero, el valor en el mercado de ese objeto, al momento de recibirse, constituye el precio del servicio prestado.

La Ley obliga a todo patrono, público o privado, a retener la contribución correspondiente a sus empleados. Para ello, es necesario que el empleado suministre al patrono cierta información como: a) el estado civil, b) número de personas que de él dependen, c) si es o no jefe de familia. Con esta información y por medio de tablas de renglones que provee la ley, le es fácil al patrono determinar la contribución a retener a cada empleado. Es "jefe de familia", para propósitos de este tributo, aquel contribuyente que sostiene y mantiene bajo un mismo techo una o más personas relacionadas con él por un parentesco de afinidad, consanguinidad o adopción sobre quienes ejerce autoridad familiar.

La retención hecha por el patrono no releva al empleado u obrero de rendir una declaración sobre la renta, en o antes del 15 de abril del año siguiente a aquel

en que recibió el pago. Si es casado y su esposa trabaja deberá rendir una declaración conjunta, incluyendo los salarios de ambos.

De la remuneración total recibida durante el año se pueden deducir los gastos de viaje, comidas y hospedaje pagados por el empleado en el desempeño de sus deberes. También se le conceden otras deducciones como donativos, contribuciones, gastos médicos y ciertas pérdidas, según se ha indicado en capítulos anteriores.

Si al rendir esta declaración la contribución que debió pagar es mayor que la retenida, deberá pagar la diferencia. Pero si la retención fue más que su obligación tributaria, tiene derecho a reembolso. Veamos un ejemplo:

El Señor X es casado y su única fuente de rentas es su salario y el de su esposa. No tienen ninguna otra persona que dependa de ellos. Durante el año natural de 1960, él y su esposa se ganaron \$12,800 de los que le retuvieron \$1,296. El importe a pagar por el impuesto de esta renta se determina así:

Rentas de salarios	\$12,800.00
Menos: Deducción fija	<u>2,000.00</u>
Renta neta	\$11,800.00
Exención personal	<u>2,000.00</u>
Renta neta tributable	<u>\$ 9,800.00</u>

Contribución normal (7% de \$9,800)	\$ 686.00
<u>Contribución adicional:</u>	
hasta \$8,000	\$800.00
Más: 1% de \$1,800 (\$9,800 - \$8,000)	<u>142.00</u>
Contribución normal y adicional	\$1,828.00
Contribución adicional especial (3% de \$1,828)	<u>54.84</u>
Contribución total	\$1,882.84
Menos: Contribución retenida	<u>1,259.44</u>
Contribución a pagar	\$ 623.40

6. Impuesto sobre la Superrenta— Las propiedades muebles e inmuebles pueden aumentar en valor por inversiones de su dueño, por mejoras llevadas a cabo por el Estado, por el esfuerzo humano o por razones en que no han intervenido para nada, en forma directa, los factores antes mencionados. Entre estas causas están las guerras, la escasez del bien que se posee, los monopolios y las concentraciones poblacionales en o cerca de cierta y determinada propiedad. Ese incremento de utilidad sobre la renta normal se conoce como superrenta. Esa ganancia en exceso de la normal o esa plusvalía puede ser objeto del impuesto.

Cuando el aumento en valor ha sido el resultado de mejoras hechas por el Estado, deberá fijarse un impuesto especial. De lo contrario, debe ser un impuesto sobre el incremento. Si se deja el impuesto para pagarse

al vender o transferir la propiedad, se denomina impuesto sobre la plusvalía. Esta última forma facilita la determinación de la base. Se recomienda que se considere, al fijar la plusvalía, el aumento en el valor de la propiedad por la norma en el poder adquisitivo del dinero.

La justificación para este impuesto es que la propiedad aumenta de valor por cambios demográficos, económicos, totalmente ajenos a la actividad del hombre. Como ese incremento en valor ha sido añadido por la sociedad, debe volver a ésta a través de impuestos.

Sentimos algunos hacendistas que ese incremento de valor se debe siempre a la mano del hombre y que si se comparase ese esfuerzo humano, a través de la historia de la propiedad, con su valor presente, tal vez éste no sería suficiente para cubrir los costes de las mejoras que sufre el bien ⁽¹⁾.

Ese incremento en la propiedad mueble o inmueble está sujeto a la contribución sobre renta en Puerto Rico. No importa la causa para ese aumento en valor. Ni siquiera la depreciación del dinero se toma en consideración. La base para la imposición es la diferencia entre el costo o valor en los libros y el valor por el que se

(1) Minardi, Luigi, Principios de Hacienda Pública, - traducido por Algora, Angel y Parada, Miguel; Aguilar, S.A. de Ediciones, Madrid, España, Quinta edición, 1978, página 189.

transfiere. Es un impuesto sobre la circulación de la riqueza. A esa ganancia se le han de sustraer los gastos - incurridos o pagados en la transmisión de la propiedad.

Cuando una persona física reside en Puerto Rico y transfiere un bien mueble o inmueble, obteniendo una ganancia, puede deducir, para propósitos de la contribución, el 75 por ciento de la ganancia, siempre que haya poseído el bien por más de seis meses. Las corporaciones y sociedades e individuos no residentes en la isla no tienen derecho a esta deducción.

Ejemplo: El Señor "B" residente en Puerto Rico, era dueño de una casa y un solar que le habían costado \$8,200 en el año de 1935. Vendió este inmueble en noviembre de 1961 por \$48,300. La propiedad no había sido mejorada y siempre la usó él para vivir. El señor "B" es soltero, sin dependientes y durante ese año no tuvo ningún otro ingreso tributable. Su contribución a pagar se determina así:

Precio de venta, casa y solar		\$48,300.00
Menos: Costo		<u>8,200.00</u>
Beneficio neto en la venta		\$40,100.00
Menos: 75% de \$40,100.00		<u>30,075.00</u>
Beneficio neto		\$10,025.00
Menos: Exención personal	\$ 800.00	
Deducción fija	<u>1,000.00</u>	<u>1,800.00</u>
Beneficio neto tributable		<u>\$ 8,225.00</u>

Contribución normal (7% de \$8,225)		\$ 575.75
<u>Contribución adicional:</u>		
hasta \$8,000	\$800.00	
19% de \$225 (\$8,225 - 8,000)	<u>42.75</u>	<u>\$42.75</u>
Contribución normal y adicional		\$1,418.50
Contribución adicional especial, igual		
al 9% de \$1,418.50		<u>79.91</u>
Contribución a pagar		\$1,489.41

ENFOQUE SINTETICO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

Las rentas de las personas pueden gravarse, - por el impuesto, separadamente o en forma global. Se conoce como impuesto personal sobre la renta. Toma en consideración todas las rentas del contribuyente sin importar su origen. Puede usarse como impuesto directo único o en unión a otros impuestos directos. La diferencia esencial entre esta forma impositiva y las analizadas - anteriormente es que aquéllas se consideran impuestos - reales, mientras éste recae sobre la persona del contribuyente, quien responde con todo su patrimonio sobre la persona del contribuyente.

Algunos sostienen que los sujetos pasivos de - este impuesto deben ser sólo personas físicas, mientras que otros alegan que debe cubrir también a las personas jurídicas. El argumento de los primeros es que las rentas de las personas jurídicas han de tributar en manos de las personas naturales y así se evitaría una doble - imposición. Los otros arguyen que tratándose de dos por

senalidades distintas, los beneficios que obtienen los entes jurídicos deben tributar en manos de éstas.

Para fijar la renta neta se han de sumar las rentas determinadas para los terrenos, edificios, explotaciones económicas, trabajo y cualquier otra renta que obtenga el sujeto. De este total se sustraen los costes de producción y cualquier otro gasto relacionado con la producción de las rentas. Se suele conceder un mínimo exento para hacerle frente a los gastos de familia. Este puede ser fijo o de acuerdo al número de personas que dependan del contribuyente. La diferencia entre la primera partida y la suma de los otros dos, representa la renta neta sujeta al impuesto. Algunas jurisdicciones conceden que se deduzcan las contribuciones pagadas o pendientes de pago por los demás conceptos.

Los métodos que tradicionalmente se han usado para fijar la base son: a) la declaración del contribuyente, sujeta a corrección, y b) los signos externos o la investigación directa. El primer método es el más usado, por considerarse el más justo y más fácil.

Aunque el tipo impositivo es proporcional, por razón de las deducciones que se conceden, se convierte en progresivo para algunas rentas. Algunas jurisdicciones utilizan tipos progresivos.

Este método sintético es el resultado de la búsqueda de un sistema tributario que resulte lo más jug

to posible. Son muchos los que creen que la tributación sobre la renta, y sobre todo este impuesto personal global, con tipos progresivos, es la mejor forma para una distribución más equitativa de la riqueza.

La contribución sobre la renta puertorriqueña se fija sobre la renta englobada de cada contribuyente, después de deducir los gastos relacionados con la misma, que se consideren ordinarios y necesarios. Cubre tanto a las personas físicas como a las jurídicas. Las personas naturales tienen derecho a deducir ciertos gastos personales --donativos, contribuciones, pérdidas, gastos médicos--, según ya se ha indicado en capítulos anteriores. También se les concede una exención personal y un crédito por cada persona que dependa del contribuyente para su sostenimiento.

No grava esta ley la renta teórica o estimada, sino las verdaderas rentas que ha tenido el contribuyente. El ejemplo que sigue puede ilustrar mejor la manera de fijar la responsabilidad contributiva bajo esta ley.

Don Pedro Torres se dedicaba, durante el año --natural de 1959, a las siguientes actividades comerciales y profesionales. Estaba casado con doña María Pérez, en cuyo matrimonio tenía una hija y dos hijos, todos menores de edad no emancipados. Los activos sujetos a la depreciación corriente --método directo-- se expusieron a depreciar desde la fecha de su adquisición. Torres se li

censó del Ejército de los Estados Unidos en el año de

1954, después de prestar servicio en la Guerra de Corea.

Compraventa de Mercaderías:

Inventario al 1º de enero de 1959	\$ 25,000
Compras	142,000
Materiales y efectos	8,500
Muebles y enseres (adquiridos el 1º de - enero de 1952 y tenían una vida útil de 20 años)	21,400
Inventario al 31 de diciembre de 1959	18,300
Sueldos y jornales	9,600
Contribución sobre la propiedad	914
Contribución al Fondo del Seguro del Estado	141
Mejoras en propiedad arrendada (efectuadas al 1º de julio de 1952, con vida útil de 20 años; el contrato de arrendamiento fue firmado por 12 años el 1º de julio 1950)	18,000
Alquiler del local	1,800
Seguro Social para Empleados	288
Seguro Insular contra el Desempleo	288
Cuentas Malas	125
Anuncios	1,400
Gastos de entrega	2,425
Ventas del año	220,500
Fletes en compras	1,930
Otros gastos	29,430
Donativos	1,800

Explotación de Finca:

Rentas:

Venta de café en grano	\$ 10,000
Venta de tabaco en rama	3,000
Venta de leche fresca	576
Venta de frutas frescas	2,000
Venta de gallinas y huevos	950

Gastos y otras partidas:

Compra, siembra y cultivo del café	2,450
Compra, siembra y cultivo del tabaco	2,900
Gastos de vaquería	817
Gastos de abonos	525
Primas pagadas al fondo del Seguro del Estado	180
Reparaciones	1,548
Intereses	1,206
Edificios adquiridos el 1º de enero de 1949, con vida útil de 25 años	10,960
Contribuciones sobre la Propiedad	1,894

Seguro Social Federal (Empleados)	290
Seguro Insular contra el Desempleo	290
Deudas incobrables	185
Otros gastos	3,002
Donativos	2,300

Ingresos y Gastos relacionados con alquiler de apartamento:

Renta Canada	\$14,450
Salarios y jornales	3,000
Reparaciones	1,900
Edificios (adquiridos el 1º de enero de 1950 con vida útil de 40 años)	62,500
Contribución sobre la propiedad	1,425
Seguro contra incendio	125
Intereses	1,406
Seguro social federal (empleados)	90
Seguro insular contra desempleo	90
Prima a fondo del Seguro del Estado	80
Otros gastos	1,400
Donativos	1,500

Partidas relacionadas con su profesión de ingeniería:

Rentas por servicios prestados	\$ 12,000
Salarios y jornales	5,400
Alquiler del local	1,200
Muebles y enseres (adquiridos el 1º de enero de 1955 con vida útil de diez años)	5,000
Seguro social federal	162
Seguro insular contra el Desempleo	162
Prima del fondo del Seguro del Estado	89
Automóvil (adquirido el 30 de junio de 1957 con vida útil de 5 años, el que usaba 70% del tiempo para gestiones profesionales)	7,200
Gasolina, aceite, lavado y engrase	400
Reparaciones al automóvil	160
Mejoras en propiedad arrendada, terminadas el 1º de enero de 1955 y que tenían vida útil de 10 años	5,000
Otros gastos	380
Donativos	720

Partidas misceláneas:

Sueldo de la esposa	\$ 4,800
Contribución sobre la renta retenida a esposa	576

Sueldo de la hija	2,400
Contribución sobre la renta retenida a la hija	288
Dividendos ganados sobre acciones de - hija	800
Seguro social federal pagado por esposa e hija	360
Gastos médicos	372
Medicinas (por prescripción médica)	324
Intereses pagados sobre hipoteca de la vivienda	1,400
Donativos hechos por la esposa	360
Contribución sobre la residencia	420
Pérdidas por fuego durante el año 1959	3,600
Intereses recibidos sobre bonos del Estado Libre Asociado de Puerto Rico que posee don Pedro Torres	425
Intereses recibidos sobre bonos emitidos por la Corporación XYZ y que posee el señor Torres	320

Vendió el 30 de diciembre de 1959 una casa y un solar que le habían costado \$22,500, por \$63,300. El costo de la casa era de \$12,000 y tenía una depreciación acumulada a la fecha de la venta de \$1,259, sobre el costo. La casa había sido mejorada a un costo de \$5,400 al 30 de junio de 1952 y tenía una vida útil de 20 años al terminarse éstas. Las mejoras también estaban sujetas a depreciación.

COMPUTO DE LA CONTRIBUCION SOBRE LA RENTA DE
DON PEDRO TORRES PARA EL AÑO 1959

Compra-venta de Mercaderías

Ventas \$220,500.00

Costo de las Ventas:

Inventario inicial	\$ 25,000.00	
Compras	142,000.00	
Fletes en compras	1,930.00	
Materiales y efectos	8,500.00	
Costo de artículos disponibles para la venta	\$177,430.00	
Inventario final	18,300.00	\$159,130.00
Ganancia bruta en ventas		\$ 61,370.00

De la página anterior

\$ 61,370.00

Gastos:

Depreciación de muebles y enseres (5% de \$21,400)	\$ 1,070.00	
Sueldos y jornales	9,600.00	
Contribución sobre la propiedad	914.00	
Contribución al Fondo del Seguro del Estado	141.00	
Amortización de mejoras en propiedad arrendada (\$18,000 ÷ 10 años que faltaban para vencer el contrato al terminarse las mejoras)	1,800.00	
Alquiler del edificio	1,800.00	
Seguro social federal (empleados)	288.00	
Seguro insular contra el desempleo	288.00	
Cuentas Malas	125.00	
Anuncios	1,400.00	
Gastos de entrega	2,425.00	
Otros gastos	<u>29,430.00</u>	\$ 49,281.00
 Ganancia Neta		\$ 12,089.00

Explotación de Finca

Rentas:

Venta de café en grano	\$ 10,000.00
Venta de tabaco en rama	3,000.00
Venta de leche fresca	576.00
Venta de frutas frescas	2,000.00
Venta de gallinas y huevos	<u>950.00</u>
Total de Rentas	\$ 16,526.00

Gastos:

Compra, siembra y cultivo de café	\$ 2,450.00	
Compra, siembra y cultivo de tabaco	2,900.00	
Gastos de vaquería	817.00	
Gastos de abonos	<u>525.00</u>	
Pasa a la página siguiente	6,692.00	\$ 16,526.00

Viene de la página anterior	6,692.00	\$ 16,526.00
Primas del Fondo del Seguro del Estado	180.00	
Reparaciones	1,548.00	
Intereses	1,206.00	
Depreciación de Edificios (4% de \$10,950)	438.40	
Contribución sobre la propiedad	1,894.00	
Seguro social federal (empleados)	290.00	
Seguro insular contra el desempleo	290.00	
Deudas incoobrables	185.00	
Otros gastos	<u>1,002.00</u>	<u>15,725.40</u>
Ganancia Neta		<u>\$ 800.60</u>

Alquiler de Apartamentos

Renta Ganada	\$ 14,430.00
--------------	--------------

Gastos:

Salarios y jornales	\$ 3,000.00	
Reparaciones	1,900.00	
Depreciación de edificios (2 1/2% de \$62,500)	1,562.50	
Contribución sobre la propiedad	1,425.00	
Seguro contra incendios	325.00	
Intereses	1,406.00	
Seguro social federal (empleados)	90.00	
Seguro insular contra desempleo	90.00	
Prima a fondo del seguro del Estado	80.00	
Otros gastos	<u>1,400.00</u>	<u>\$ 11,278.50</u>
Ganancia Neta		<u>\$ 3,171.50</u>

Rentas y gastos relacionados con Profesión

Rentas por servicios prestados	\$ 12,000.00
--------------------------------	--------------

Gastos:

Salarios y jornales	\$ 5,400.00	
Alquiler del local	1,200.00	
Depreciación de muebles y enseres (10% de \$5,000)	<u>500.00</u>	
Pasa a la página siguiente	7,100.00	\$ 12,000.00

Viene de la página anterior	\$ 7,100.00	\$ 12,000.00
Seguro social federal (empleados)	162.00	
Seguro insular contra desempleo	162.00	
Prima Fondo Seguro del Estado	89.00	
Depreciación de automóvil, 70% de \$1,140 (20% de \$7,200)	1,008.00	
Gasolina, aceite, lavado y engrase (70% de \$400)	280.00	
Reparaciones al automóvil (70% de \$160)	112.00	
Mejoras en la propiedad arrendada (10% de \$5,000)	500.00	
Otros gastos	<u>380.00</u>	\$ 9,793.00

Beneficio Neto

\$ 2,207.00

Ganancia en Venta de Casa y Solar

Precio de venta		\$ 63,300.00
Costo de casa y solar	\$ 22,500.00	
Menos: Depreciación acumulada	<u>1,259.00</u>	

Valor en los libros de casa y solar \$ 21,241.00

Costo de las mejoras	\$5,400.00	
Menos: Depreciación acumulada (5% de \$5,400 por 7.5 años)	<u>2,025.00</u>	<u>3,375.00</u>
		\$ 24,616.00

Ganancia neta en venta de casa y solar	\$ 38,684.00
Menos: 75% de \$38,684	<u>29,013.00</u>

Beneficio neto sujeto a tributación

\$ 9,671.00

Resumen de Beneficios Netos, otras Rentas y Deducciones:

Ganancia Neta en compraventa de mercancías	\$ 12,089.00
Ganancia Neta en explotación de fincas	800.60
Ganancia Neta en alquiler de apartamentos	3,171.50
Ganancia Neta relacionada con la profesión	2,207.00
Ganancia Neta reconocida en venta de casa y solar	<u>9,671.00</u>

Pasa a la página siguiente

\$ 27,939.10

Viene de la página anterior		\$27,939.10
Sueldo de doña María Pérez, esposa		4,800.00
Dividendos en acciones		800.00
Intereses recibidos de la Corporación XYZ		<u>320.00</u>
Renta Bruta Ajustada		\$33,859.10
<u>Gastos Personales:</u>		
Gastos médicos (50% de \$372)	\$ 186.00	
Medicinas (50% de \$524)	262.00	
Intereses sobre la vivienda	1,400.00	
Contribución sobre la residencia	420.00	
Pérdidas por el fuego en el año 1959	3,600.00	
Concesión por ser veterano	500.00	
Donativos (15% de \$33,859.10)	<u>5,078.87</u>	<u>11,446.87</u>
Renta Neta		\$22,412.23
Exención por ser jefe de familia	\$2,000.00	
Créditos por dependientes (dos hijos)	<u>800.00</u>	<u>\$ 2,800.00</u>
Renta Neta Tributable		<u>\$19,612.23</u>
Contribución normal (7% de \$19,612.23)		\$ 1,372.86
<u>Contribución adicional:</u>		
Hasta \$18,000	\$ 3,380.00	
34% de \$1,612.23 (\$19,612.23 - \$18,000)	<u>548.16</u>	<u>\$ 3,928.16</u>
Contribución normal y adicional		\$ 5,301.02
Más: Contribución adicional especial (5% de \$5,301.02)		<u>265.05</u>
Total de la contribución		\$ 5,566.07
Menos: Contribución retenida a esposa		<u>576.00</u>
Contribución a Pagar		<u>\$ 4,990.07</u>

Nótese que como el total de los donativos hechos por el señor Pedro Torres y su esposa excedían del 15 por

ciento de ^{1a} renta bruta ajustada (\$33,859.10), se dedujo sólo el 15 por ciento de esta cantidad.

La renta de \$2,400 que la hija menor obtuvo - por su trabajo, no se incluyeron en esta declaración por que la ley establece que aunque esa renta la disfrute el padre con patria potestad, será susceptible de una declaración separada rendida a nombre de la hija.

Esta es una ilustración sencilla del enfoque que se le da al impuesto sobre la renta en Puerto Rico. De haber estado en uso el concepto analítico sobre la - renta, este contribuyente habría tenido que pagar ocho - impuestos distintos, a saber: a) sobre los terrenos; b) sobre los edificios; c) sobre la explotación agrícola; d) sobre el negocio de mercaderías; e) sobre los alquileres; f) sobre la profesión de ingeniería; g) sobre la superrenta o plusvalía en la venta de la casa y el solar, y h) sobre la suma total, tal vez, de sus regalías. De usarse el método de declaración por parte del - contribuyente para la fijación de la base, este individuo habría tenido que rendir ocho declaraciones distintas.

Sin duda alguna que el enfoque personal del impuesto sobre la renta causa menos molestias al contribuyente y resulta más económico, tanto para el Estado como para el sujeto pasivo.

CONCLUSIONES

Se limita este trabajo a un estudio de la legislación positiva puertorriqueña del impuesto sobre la renta, circunscrito a sus conceptos de "renta" y "deducciones". - Obedece el mismo a la gran importancia que tiene el impuesto sobre la renta para toda la comunidad, tanto individual como colectivamente.

Las fuentes legales principales de este impuesto son la Ley de Contribución sobre la Renta de 1954, su Reglamento, las decisiones del Tribunal Supremo de Puerto Rico y los principios generales del derecho común. Las dos primeras fuentes antes mencionadas son excesivamente técnicas y se complican por el gran número de autocitas que contienen, cuyo resultado final es desorientar y crear la sensación de no entenderse lo que se lee.

Por esta razón, existe la necesidad imperiosa de un manual sobre esta materia que sirva de guía a todos los contribuyentes en la preparación de sus declaraciones de este impuesto, que anualmente han de rendir al Gobierno del Estado Libre Asociado de Puerto Rico. No hay duda alguna - que, reunidos en un solo sitio las tres principales fuentes del impuesto sobre la renta, permitirá al abogado penultante defender mejor los intereses de sus clientes, al mismo tiempo que protege al Estado contra posibles evasio-

nes . La profesión de contador público autorizado (perito mercantil) será la más beneficiada con este estudio, pues ha de servirle de guía en las múltiples declaraciones que todos los años prepara para sus distintos clientes.

También puede usarse este trabajo para explicar el impuesto sobre la renta en las distintas escuelas de comercio que funcionan en la isla. En la actualidad la enseñanza de esta rama del Derecho Fiscal no es del todo satisfactoria. Ello obedece, en gran parte, a la carencia de un texto que presente en forma sencilla y lo más completo posible, los tópicos principales del impuesto sobre la renta. Para este propósito necesario es hacerle ciertas modificaciones y adiciones a este estudio, cosa que confiamos poder llevar a cabo durante este verano.

Para una mejor sistematización y lograr, de esta manera, mayor claridad, el trabajo se ha dividido en cuatro partes. La primera de ellas trata sobre el origen y desarrollo del impuesto personal sobre la renta. También se analizan en esta parte, aquellos conceptos de contabilidad y de la Ley de Contribución sobre la Renta en Puerto Rico, imprescindibles para poder entender lo que más adelante se explica.

El concepto de "renta", según lo entiende el legislador puertorriqueño, el Secretario de Hacienda a través del Reglamento y nuestro Tribunal Supremo en sus múltiples decisiones, se analizan en la segunda parte. Siste

capítulos ha requerido la explicación de las partidas que constituyen renta y las que no se consideran renta para propósitos del impuesto.

La parte tercera, compuesta de seis capítulos, se dedica a analizar el concepto de "deducciones". Como el impuesto se fija sobre el producto neto, ha sido necesario sentar las bases que han de usarse para determinar los deducibles que la ley permite deducir para fijar el líquido imponible y cuáles erogaciones no son deducibles de la renta bruta.

El líquido imponible se discute en la parte cuarta, consistente en un solo capítulo. En ella se hace una comparación de los enfoques real y personal del impuesto sobre la renta. Se establecen las diferencias sobresalientes entre una forma y otra de fijar la responsabilidad contributiva. Se ha logrado el contraste por medio de ejemplos sencillos y claros para uno y otro método. Hemos presentado ejemplos de distintos contribuyentes que poseen, cada uno por separado, edificios dedicados a alquiler, explotaciones agrícolas, establecimientos comerciales, que reciben intereses, dividendos y beneficios de sociedades por préstamos e inversiones que han hecho, que devengan un sueldo o salario mensual por el desempeño de un empleo o cargo y que han obtenido una superrenta en la venta u otra disposición de propiedad inmueble.

En otro ejemplo se recogen todos estos supuestos y se presentan como renta de un solo individuo. A esa -

renta se le dedujeron los gastos que la ley permite sustraer para fijar la renta neta tributable. A ésta se le aplicaron los tipos contributivos correspondientes para - llegar a la contribución que le correspondía pagar a dicha persona.

Del análisis de los conceptos de "renta" y de - "deducciones", así como de la comparación de los métodos real y personal del impuesto sobre la renta, se ha llegado a las conclusiones que a continuación se exponen:

1. El impuesto sobre la renta que aquí se analiza y que se conoce en Inglaterra, Estados Unidos de Norteamérica y en Puerto Rico con los nombres de "income tax" y "contribución sobre ingresos", es de creación moderna. Surgió por primera vez en Inglaterra a principios del siglo diecinueve como una medida de emergencia, pero no fue hasta la segunda mitad de dicho siglo que se instituyó como - medida permanente de imposición.

2. Se le considera como la forma impositiva más justa y equitativa, ya que toma en consideración la habilidad de la persona para pagar. Ayuda a sufragar los gastos de la sociedad en que se vive aquél que percibe rentas. - Los tipos contributivos de este impuesto exigen un mayor sacrificio de aquellos que más ganan.

3. Para fijar el impuesto se depende, casi exclusivamente, de la declaración que prepara el contribuyente, pero el Estado se reserva el derecho a comprobar la

veracidad de los datos en ella consignados.

4. El sujeto pasivo del impuesto lo componen - las personas naturales y las personas jurídicas. No hay incapaces, en la acepción que el derecho común da a esta palabra, para el pago del impuesto. La incapacidad aquí se limita a no haber percibido renta tributable en un año dado.

5. Para el pago de la deuda que surja de este impuesto, el Soberano puede ir contra todo el patrimonio del contribuyente y no contra un bien específico.

6. Una exacción anual es una de las características principales del impuesto personal sobre la renta, a diferencia del método real que exige tantas exacciones como fuentes de renta posea el contribuyente.

7. Todo lo que recibe o devenga una persona por concepto de renta durante el año contributivo está sujeto al impuesto. Para que una partida de renta no esté sujeta a la imposición, debe estar específicamente exenta por ley. Así que, es la renta verdadera y no la teórica la que tributa.

8. No es imprescindible el recibo real y efectivo de una partida de renta para que sea tributable. Basta que la renta se haya puesto a la disposición incondicional de su titular para que surja la obligación de declarar.

9. No es requisito que la renta se reciba en dinero. Cuando se recibe otra propiedad que no sea dinero,

su justo valor en el mercado, al momento de la recepción, constituye el importe de la renta.

10. Al repesecer propiedad vendida a plazos, el Reglamento exige al repesecedor incluir como renta la ganancia que se obtenga en dicha repesesión en el año en que ésta tiene lugar. Es ésta una desviación de los principios de realización y de recibido y devengado que caracteriza al impuesto personal sobre la renta. Además, está en pugna con el derecho común que hace titular de esta ganancia a la persona de quien se recuperó la propiedad.

11. Sólo los gastos pagados o incurridos durante el año contributivo pueden deducirse de la renta bruta para fijar el líquido imponible. No hay lugar para la deducción de gastos teóricos como ocurre en el impuesto real sobre la renta.

12. Los gastos incurridos durante un período fiscal que no se paguen dentro de los dos meses y medio siguientes al cierre de dicho año contributivo, no pueden deducirse en ningún período. Esto es así aunque el contribuyente utilice el método o sistema de acumulación.

13. No todo desembolso relacionado con la producción de renta es deducible, en el año en que tiene lugar. Los desembolsos de gastos se deducen en el período en que se incurren o se pagan. Los desembolsos de capital sólo pueden deducirse, mediante el cargo por depreciación, en proporción a la vida útil que se le asigne al activo adquirido.

14. El impuesto sobre la renta permite tres clases de deducciones para fijar el líquido imponible, a saber:

a) los gastos ordinarios y necesarios incurridos o pagados en una industria, negocio o actividad llevada a cabo con fines de lucro,

b) ciertos gastos personales como donativos, intereses, contribuciones, pérdidas por fuerza mayor y gastos médicos que la ley concede a los individuos, y

c) una exención personal que varía según el estado civil del sujeto pasivo: dos mil dólares si es casado y vive con su cónyuge o si es jefe de familia y ochocientos dólares si es soltero o casado, pero no vive con su cónyuge.

15. La ley concede alivio contributivo en conversiones involuntarias de propiedad y en la venta u otra disposición de la propiedad que se usa como vivienda, así como en la pérdida neta de operaciones. En las dos primeras no hay que informar el beneficio que se obtenga, siempre que el importe recibido se use para adquirir propiedad similar relacionada en uso o servicio con la propiedad convertida. La pérdida neta puede aplicarse al beneficio obtenido el año anterior o arrastrarse a las próximas cinco años.

16. El enfoque personal del impuesto sobre la renta resulta en una mayor responsabilidad tributaria que el enfoque real, porque utiliza como líquido imponible la renta neta total del contribuyente y además aplica tipos progresivos.

BIBLIOGRAFIA

- ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César; Tributación del Beneficio de la Empresa y de sus Partícipes, Revista de Derecho Mercantil; Madrid, España, 1949.
- BANCROFT-WHITNEY CO.; American Jurisprudence; The Lawyers' Cooperative Publishing Co.; Rochester, N.Y., - U.S.A.
- BLANCO Y MARTINEZ, Emilio B.; El Impuesto sobre la Renta. (Estudio de los Sistemas Practicados en la Actualidad o Propuestos para Establecerlos), Real Academia de Ciencias Morales y Políticas; Madrid, España, 1909.
- CURTIS, Arthur B. y COOPER, John H.; Mathematics of Accounting; Prentice-Hall, Inc.; New York, U.S.A.; 3ª ed., 1947.
- CHECA SANTOS, Dionisio; Derecho Fiscal; Estades, Artes Gráficas; Madrid, España, 1961.
- DECISIONES DEL TRIBUNAL SUPREMO DE PUERTO RICO, Departamento de Hacienda de Puerto Rico; Servicio de Compra y Suministro, División de Imprenta, San Juan, P.R.; volúmenes del 30 al 82, ambos inclusive.
- DEPARTAMENTO de Hacienda de Puerto Rico; Ley de Contribución sobre Ingresos de 1954; Servicio de Compra y Suministro, División de Imprenta, San Juan P.R., 1957.
- DEPARTAMENTO de Hacienda de Puerto Rico; Reglamento Relativo a la Ley de Contribución sobre Ingresos de 1954; Servicio de Compra y Suministro, División de Imprenta, San Juan, P.R., 1958.
- EINAUDI, Luigi, Principios de Hacienda Pública; traducido por Algara, Jaime y Paredes, Miguel; editorial Aguilar; Madrid, España; 5ª edición, 1958.
- EL MUNDO; San Juan, Puerto Rico; marzo de 1962.
- ENCYCLOPEDIA Britannica, Inc.; Encyclopedia Britannica; William Benton, Publisher; Londres, Inglaterra, 1958.

- FEDERAL TAX COURSES; Prentice-Hall, Inc.; Englewood Cliff, New Jersey, U.S.A., 1954.
- FINNEY, H.A. y MILLER, Herbert E.; Principles of Accounting, Intermediate; Prentice-Hall Inc.; Englewood Cliffs, New Jersey, U.S.A., 5ª edición, 1958.
- FINNEY, H.A. y MILLER, Herbert E.; Principles of Accounting, Introductory; Prentice-Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, U.S.A., 5ª edición, 1957.
- FUENTES QUINTANA, Enrique y ALBINANA GARCIA-QUINTANA, César; Sistema Fiscal Español y Comparado, Tomo I; Facultad de Ciencias Políticas, Económicas y Comerciales; Universidad de Madrid; Madrid, España, 1961.
- GIANNINI, Achille Donato, Instituciones de Derecho Tributario; traducido por Salas de Bujanda, Fernando, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, España, 2ª edición italiana, 1956.
- LEYES de Puerto Rico Anotadas; Equity Publishing Co.; New York, U.S.A., 1956.
- MERTENS, Law of Federal Income Taxation, Gallagher & Co., Mundelein, Illinois, 1942 a 1956.
- NAHARRO MORA, José María; Lecciones de Hacienda Pública - (Principios Generales); Marsiega, S.A.; Madrid, España, 3ª edición, nuevamente corregida, 3ª impresión, 1961.
- PAUL, Randolph W., Taxation in the United States; Little, Brown and Company; Boston, Massachusetts, U.S.A., 1954.
- RATNER, Sidney; American Taxation (Its History as a Social Force in Democracy); W.W. Norton & Company, Inc.; New York, U.S.A., 1942.
- RICARDO, David; Principios de Economía Política y de Tributación; traducido por Alvarez, Valentín Andrés; Editorial Aguilar; Madrid, España, 1959.
- THE Encyclopedia Americana; Americana Corporation, New York, U.S.A., 1938.
- VENTANA DE LOS ESTADOS UNIDOS; Embajada Norteamericana en España; Madrid, España, 1959.